



Dottorato di ricerca in diritto tributario delle società

XXIV ciclo

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

Presupposto e *ratio* dell'imposta regionale
sulle attività produttive

Tutor:

Chiar.ma Prof. ssa Livia Salvini

Dottorando:

Carolina Lombardozzi

Anno accademico: 2011 – 2012

**PRESUPPOSTO E *RATIO* DELL'IMPOSTA REGIONALE
SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE**

Sommario

Sommario	3
PREMESSA.....	7
NOTE INTRODUTTIVE E OBIETTIVI DELL'INDAGINE.....	7
1. Le origini dell'Imposta regionale sulle attività.....	7
produttive.....	7
2. L'opportunità di una rilettura dell'Imposta sulle attività produttive. ...	
.....	12
CAPITOLO I.....	17
CONSIDERAZIONI SUL PRESUPPOSTO DELL'IRAP.....	17
1. La classificazione dell'imposta ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 446 del	
1997.....	17
1.1. La "realità" dell'imposta.....	19
1.2. L'indeducibilità dalle imposte sui redditi.	24
2. Problemi di individuazione del presupposto dell'IRAP tra	
indicazioni normative e classificazioni dottrinali.	31
3. Il presupposto dell'Irap ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997...	
.....	38
3.1. L'esercizio di un'attività per la produzione e lo scambio di beni	
e per la prestazione di servizi. Analogie e rinvii all'art. 2082 cod. civ.....	38
3.2. L'irrilevanza del carattere commerciale o economico dell'attività	
svolta.	44
3.3. L'esercizio abituale di un'attività produttiva.....	46
4. L'autonoma organizzazione quale elemento determinante per	
l'integrazione del presupposto impositivo dell'Irap.	49

4.1. I diversi possibili significati dell'autonomia organizzativa nel sistema Irap.....	49
4.2. L'interpretazione della Corte Costituzionale e la rilevanza del requisito dell'autonoma organizzazione per la sola attività di lavoro autonomo.....	56
4.2.1. <i>Le criticità della pronuncia della Consulta: l'Irap, l'autonoma organizzazione e le attività imprenditoriali.....</i>	59
4.2.2. <i>(segue): l'Irap, l'autonoma organizzazione, il lavoro autonomo e l'Ilor.</i>	61
4.3. La definizione dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini della corretta determinazione del presupposto d'imposta e dei soggetti passivi del tributo.....	67
4.4. Il requisito dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza... ..	74
4.4.1. <i>La giurisprudenza di merito.....</i>	74
4.4.2. <i>La giurisprudenza della Corte di Cassazione.....</i>	77
CAPITOLO II	87
LA GIUSTIFICAZIONE ECONOMICA E GIURIDICA DELL'IRAP E LA SUA "TRASFUSIONE" NELLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE....	87
1. Il presupposto come espressione normativa della <i>ratio</i> del tributo. .87	
1.1. Il concetto di valore aggiunto quale base imponibile dell'Irap. 93	
1.2. La teoria del beneficio a sostegno delle imposte sul valore aggiunto.....	99
2. Le esperienze straniere di <i>business tax</i> a confronto con la nostra imposta sulle attività produttive.....	103

2.1. Single Business Tax del Michigan.....	104
2.2. La Business Enterprise Tax del New Hampshire.....	106
2.3. La “taxe professionnelle” francese.....	107
2.4. L’esperienza tedesca della Gewerbesteuer.....	109
2.5. Considerazioni finali sul rapporto tra l’Irap e le altre imposte sul business.....	111
3. Irap e Iva. Premessa.....	113
3.1. La questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di Giustizia.....	115
3.2. La decisione della Corte di Giustizia Europea.....	117
3.2. Il diverso concetto di valore aggiunto alla base delle due diverse forme di imposizione.....	122
3.4. L’impossibilità della rivalsa nel sistema dell’Irap e l’irrilevanza della traslazione in avanti del tributo.....	127
4. Conclusioni.....	131
CAPITOLO III.....	135
BREVI CONSIDERAZIONI SULL’INDICE DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA POSTO A BASE DELL’IRAP.....	135
1. Il concetto di capacità contributiva.....	135
2. Gli argomenti contrari alla costituzionalità dell’imposta sulle attività produttive.....	145
2.1. L’Irap pagata dalle imprese in perdita.....	146
2.2. La tassazione di ricchezza percepita da altri.....	149
3. Gli argomenti a favore della legittimità costituzionale dell’Irap.....	151
4. La legittimità dell’Irap secondo la decisione della Corte Costituzionale.....	156
5. La “differente capacità contributiva” di banche e assicurazioni.....	161
CAPITOLO IV.....	173

L'IRAP E IL RAPPORTO CON LE IMPOSTE SUL REDDITO: QUESTIONI DI COSTITUZIONALITÀ E SVILUPPI NORMATIVI.	173
1. La deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi.	173
1.1 I principi generali sulla deducibilità dei tributi nella determinazione della base imponibile dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.	173
1.2. La profonda discrezionalità concessa al legislatore quanto a elementi “sottrattivi” della base imponibile.....	175
1.3. L'indeducibilità di imposte appartenenti a diversi livelli di governo.	177
2. La questione di costituzionalità e l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 258 del 2009.	180
3. La questione della costituzionalità della norma alla luce dell'art. 6 del d.l. n. 185/2009.	184
4. La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro prevista dal decreto cd. “Salva-Italia”.	190
CONCLUSIONI	195
BIBLIOGRAFIA.....	200

PREMESSA

NOTE INTRODUTTIVE E OBIETTIVI DELL'INDAGINE.

SOMMARIO: 1. Le origini dell'Imposta regionale sulle attività produttive.
2. L'opportunità di una rilettura dell'Imposta sulle attività produttive.

1. Le origini dell'Imposta regionale sulle attività produttive.

L'imposta regionale sulle attività produttive, come noto, è stata istituita con il decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997. Il processo istitutivo di detto tributo aveva fin dall'inizio l'obiettivo di realizzare nel nostro ordinamento quello che può essere a tutti gli effetti considerato il primo compiuto tentativo⁽¹⁾ di dotare le Regioni di un'entrata tributaria in grado di garantire loro maggiore autonomia finanziaria rispetto allo Stato⁽²⁾.

⁽¹⁾ Fino all'entrata in vigore dell'Irap, pur essendosi più volte affrontato il problema dell'autonomia finanziaria degli enti locali, non si era però mai arrivati ad attribuire il gettito di un tributo "importante" alle Regioni, le quali venivano principalmente a finanziarsi con il sistema dei trasferimenti statali. È stato in particolare nel corso degli anni ottanta che il dibattito sulle scelte di politica tributaria compiute con la riforma degli anni '70 ha visto la prepotente emersione dell'esigenza di ripensare l'assetto della finanza locale, valorizzando ipotesi di decentramento fiscale con la contestuale riduzione dell'entità dei trasferimenti erariali. In tale contesto, mentre la dottrina dibatteva ipotesi di potenziamento della fiscalità comunale, proponendo l'istituzione di tributi patrimoniali, in sede di politica trovava spazio l'idea di un'imposizione locale giustificata dai servizi di carattere territoriale e riferibile ai soggetti che in qualche modo si trovassero ad essere collegati all'ente locale. La revisione dell'imposizione locale, già resa pressante dalla concomitante crisi dell'Ilor (che - se nelle intenzioni avrebbe dovuto assicurare una fonte di finanziamento degli enti locali - si era nel corso del tempo trasformata in un duplicato delle imposte sui redditi), era stata realizzata nel 1992 con l'introduzione dell'Ici, il cui gettito però andava comunque a beneficio dei Comuni e non delle Regioni. Per questo, e come si legge nei lavori della COMMISSIONE DI STUDIO PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, in *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, pag. 31 (di cui si dirà meglio oltre, in quanto base per l'istituzione dell'Irap), il nuovo tributo traeva origine dalla necessità di "evoluzione del comparto fiscale in ambito regionale". Ed infatti, "l'attuazione di tale progetto sembra[va] cruciale alla Commissione per consentire alle istituzioni regionali di svolgere il proprio ruolo in quadro di efficienza, trasparenza e autonomia".

⁽²⁾ L'introduzione del nuovo tributo voleva segnare un momento di avvio per l'attuazione del cd. federalismo fiscale. Come affermato dalla Commissione istitutiva del tributo, si è trattato di una scelta di decentramento fiscale che tendeva "all'equilibrata composizione del molteplice all'interno di una medesima organizzazione statale", così mantenendo in capo "alle leggi statali il potere di fissare i limiti entro i quali fissare l'autonomia finanziaria e di

L'iter di creazione della nuova imposta è stato lungo e complesso ed ha richiesto una notevole attività preparatoria tesa, da un lato, a fissare gli obiettivi di politica economica da perseguire con l'istituendo tributo e, dall'altro, a definirne e analizzarne in maniera chiara, sotto un profilo più strettamente giuridico, la *ratio* e gli elementi costitutivi dello stesso.

In particolare, la proposta di introdurre nel nostro sistema tributario un tributo volto ad attribuire una maggiore autonomia finanziaria alle Regioni ha costituito il risultato finale degli approfondimenti e dei lavori compiuti dalla cd. Commissione di studio per la riforma del sistema tributario⁽³⁾.

I lavori della Commissione sono poi stati quasi integralmente recepiti nella l. n. 662 del 23 dicembre 1996 recante, tra le altre cose, un'apposita delega al governo per l'emanazione di alcuni decreti volti a

coordinarla con la finanza dei diversi livelli di governo” e garantendo “ai cittadini residenti nelle comunità più povere il diritto di avere, riguardo ai bisogni essenziali, la garanzia di livelli minimi di prestazioni (per l’istruzione, la sanità, alcune forme di assistenza), in assenza di sprechi da parte delle Amministrazioni locali”.

⁽³⁾ Con apposito decreto ministeriale del 16 giugno 1995, l'allora Ministro delle Finanze, Augusto Fantozzi, aveva infatti istituito la Commissione di studio per la riforma del sistema tributario (anche nota come Commissione Gallo, dal nome del suo presidente, Franco Gallo), allo scopo di procedere alla revisione della disciplina del finanziamento degli enti locali in modo da assicurarne una maggiore efficienza e semplicità, procedendo anche all'abolizione di tributi vigenti e istituendone di nuovi. La Commissione ha terminato i propri lavori nel marzo del 1996 proponendo l'istituzione della cd. Imposta sul prodotto aggiunto regionale (Ipar); tuttavia, lo scioglimento del Parlamento impedì al ministro Fantozzi di dare corso alla proposta elaborata. Il nuovo Parlamento, riprendendo il progetto della Commissione Gallo, con l'art. 3, comma 143 della l. n. 662 del 23 dicembre 1996, ha attribuito al Governo (il cui Ministro delle Finanze era allora il prof. Vincenzo Visco) la delega per l'istituzione del nuovo tributo. Come si spiegherà nel testo, il 14 ottobre 1997, in attuazione della delega, il Consiglio dei Ministri ha dunque approvato lo schema di decreto delegato contenente le norme volte specificamente ad istituire e disciplinare la nuova imposta regionale sulle attività produttive. Lo schema di decreto è quindi passato all'esame della cd. Commissione dei Trenta (così chiamata dal numero dei suoi componenti), la quale aveva il compito di esprimere un parere su di esso. Il successivo 10 dicembre 1997, dopo aver ottenuto il parere della Commissione, il Consiglio dei Ministri ha dunque approvato il testo definitivo dell'Irap, poi emanato dal Presidente della Repubblica come d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997.

garantire “il riordino della finanza regionale e locale”⁽⁴⁾. In particolare, si attribuiva al Governo la delega per l’istituzione di un nuovo tributo

⁽⁴⁾ In particolare, l’art. 3, commi da 143 a 157, della legge delega ha fissato i principi generali cui si sarebbe dovuto attenere il Governo nell’adozione della cd. Imposta regionale sulle attività produttive. Secondo tali disposizioni, il Governo era delegato ad emanare, entro undici mesi dalla data di entrata in vigore della legge, uno o più decreti legislativi “*al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, di ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che grava sui redditi da lavoro autonomo e di impresa minore, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e dell’autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali*”. I decreti avrebbero avuto lo scopo di contribuire alla realizzazione delle riforme del sistema tributario espressamente previste dalla delega. Per comodità di lettura si riportano alcuni dei principali obiettivi che il legislatore aveva inteso perseguire: “*a) istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive e di una addizionale regionale all’imposta sul reddito delle persone fisiche con una aliquota compresa tra lo 0,5 e l’1 per cento e contemporanea abolizione:*

- 1) dei contributi per il Servizio sanitario nazionale ...;
- 2) dell’imposta locale sui redditi, di cui al titolo III del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
- 3) dell’imposta comunale per l’esercizio di imprese e di arti e professioni, di cui al titolo I del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144;
- 4) della tassa sulla concessione governativa per l’attribuzione del numero di partita IVA, di cui all’articolo 24 della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641;
- 5) dell’imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con decreto-legge 30 settembre 1992, n. 394, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 novembre 1992, n. 461; ...

c) *previsione di una disciplina transitoria volta a garantire la graduale sostituzione del gettito dei tributi soppressi e previsione di meccanismi perequativi fra le regioni tesi al riequilibrio degli effetti finanziari derivanti dalla istituzione dell’imposta e dell’addizionale di cui alla lettera a).*

Come specificato al comma 144 del medesimo art. 3, “*Le disposizioni del decreto legislativo da emanare per l’istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, di cui al comma 143, lettera a), sono informate ai seguenti principi e criteri direttivi:*

- a) *previsione del carattere reale dell’imposta;*
- b) *applicazione dell’imposta in relazione all’esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi, nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche;*
- c) *determinazione della base imponibile in base al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale e risultante dal bilancio, con le eventuali variazioni previste per le imposte erariali sui redditi e, per le imprese non obbligate alla redazione del bilancio, dalle dichiarazioni dei redditi; ... in particolare determinazione della base imponibile; 1) per le imprese diverse da quelle creditizie, finanziarie ed assicurative, sottraendo dal valore della produzione di cui alla lettera A) del primo comma dell’ articolo 2425 del codice civile, riguardante i criteri di redazione del conto economico del bilancio di esercizio delle società di capitali, i costi della produzione di cui al primo comma, lettera B), numeri 6), 7), 8), 10), lettere a) e b), 11) e 14) dello stesso articolo 2425, esclusi i compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative; ...*
- d) *in caso di soggetti passivi che svolgono attività produttiva presso stabilimenti ed uffici ubicati nel territorio di più regioni, ripartizione della base imponibile tra queste ultime in proporzione al costo del personale dipendente operante presso i diversi stabilimenti ed uffici con possibilità di correzione e sostituzione di tale criterio, per taluni settori, con riferimento al valore delle immobilizzazioni tecniche esistenti nel territorio e, in particolare, per le aziende creditizie e le società finanziarie, in relazione all’ammontare dei depositi raccolti presso le diverse sedi, per le imprese di*

originariamente denominato Imposta regionale sul reddito prodotto (Irep). Successivamente, tuttavia, è sembrato opportuno precisare meglio il contenuto dell'imposta e il nome fu mutato in Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)⁽⁵⁾.

Tale imposta, stando alle ambizioni del governo, avrebbe avuto, da un lato, lo scopo di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti attraverso la realizzazione di un decentramento istituzionale, dall'altro, di ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che gravava sui redditi di lavoro autonomo e di impresa⁽⁶⁾. Il principio di

assicurazione, in relazione ai premi raccolti nel territorio regionale e, per le imprese agricole, in relazione all'ubicazione ed estensione dei terreni;

e) fissazione dell'aliquota base dell'imposta in misura tale da rendere il gettito equivalente complessivamente alla soppressione dei tributi e dei contributi di cui al comma 143, lettera a), gravanti sulle imprese e sul lavoro autonomo ...;

f) possibilità di prevedere, anche in via transitoria per ragioni di politica economica e redistributiva, tenuto anche conto del carico dei tributi e dei contributi soppressi, differenziazioni dell'aliquota rispetto a quella di cui alla lettera e) e di basi imponibili di cui alla lettera c) per settori di attività o per categorie di soggetti passivi, o anche, su base territoriale, in relazione agli sgravi contributivi ed alle esenzioni dall'imposta locale sui redditi ancora vigenti per le attività svolte nelle aree depresse; ...

h) previsione della indeducibilità dell'imposta dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche;

i) attribuzione alla regione del potere di regolamentare, con legge, le procedure applicative dell'imposta, ferma restando la presentazione di una dichiarazione unica, congiuntamente a quella per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche, opportunamente integrata; ...”.

⁽⁵⁾ È interessante osservare come probabilmente l'originaria denominazione dell'imposta in analisi come Imposta sul reddito prodotto (piuttosto che come Imposta sulle attività produttive) abbia contribuito in un qualche modo a creare confusione in merito alla effettiva natura di questo nuovo tributo e dunque, a rafforzare alcune delle principali critiche che, come si vedrà successivamente, sono state sollevate a riguardo. Già nella Commissione di studio per il decentramento fiscale si era considerata, infatti, l'ipotesi di inquadrare il tributo quale prelievo sui redditi di chi partecipa al processo produttivo: un'imposta applicata in capo all'impresa al momento della produzione di tale ricchezza, ma giustificata dalla capacità contributiva espressa dall'arricchimento dei percettori di essa e quindi nella prospettiva di una traslazione su questi del relativo onere (eventualmente assistita da un diritto di rivalsa). Pertanto, dirimente nell'analisi della ratio dell'imposta sarà proprio la necessità di stabilire se essa ha natura reddituale o meno.

⁽⁶⁾ Nella relazione ministeriale allo schema di decreto, il ministro Visco ha illustrato le molteplici finalità perseguite con l'Irap, affermando che “*si avvia così il decentramento fiscale, inteso anche a riallineare in capo ai medesimi centri decisionali la responsabilità della spesa con quella del prelievo, e si attua una drastica semplificazione del sistema fiscale e contributivo. Riguardo agli effetti sul sistema fiscale economico si persegue una maggiore neutralità del sistema di prelievo in ordine alla scelta dei fattori produttivi da impiegare nei processi produttivi; una diminuzione del costo del lavoro per il complesso dell'economia; una riduzione delle imposte dirette*

razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti è stato esercitato introducendo l'Irap in sostituzione di un complesso di prelievi preesistenti, ovvero i contributi al servizio sanitario nazionale dovuti sui redditi da lavoro dipendente e sui redditi da lavoro autonomo; l'imposta locale sui redditi (Ilor); l'imposta comunale per l'esercizio di arti e professione (Iciap); la tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita Iva e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese⁽⁷⁾.

In attuazione della delega, il 14 ottobre 1997, il Consiglio dei Ministri ha dunque approvato lo schema di decreto delegato contenente le norme volte specificamente ad istituire e disciplinare la nuova Imposta regionale sulle attività produttive⁽⁸⁾.

gravanti sugli utili e sul patrimonio delle imprese; una diminuzione del vantaggio fiscale dell'indebitamento; quindi una maggiore neutralità del sistema tributario in ordine alla scelta dei mezzi di finanziamento per le imprese?

(7) Si può fin da subito osservare che i prelievi "rimpiazzati" dall'imposta regionale sulle attività produttive pur avendo caratteristiche assai diversificate, in quanto tributi strutturalmente non omogenei e riferibili ad indici di capacità non assimilabili, avevano tuttavia una caratteristica che li accomunava: si trattava, infatti, di prestazioni imposte in via pressoché esclusiva a carico di soggetti o organi che gestiscono attività organizzate, in qualità di datori di lavoro, imprenditori o esercenti arti o professioni; ora, ferma restando la necessità di definire il significato di attività organizzata, è rilevante che l'istituzione di questa imposta si sia espressamente basata sulla scelta di mantenere l'imposizione in capo agli stessi soggetti passivi dei tributi soppressi. Cfr. VICINI RONCHETTI A., *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pag. 776. Per maggiori approfondimenti sui tributi sostituiti dall'Irap, cfr. FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, pag. 453.

(8) Si ritiene utile osservare fin da subito che la costruzione di un tributo come l'Irap per la razionalizzazione e semplificazione del sistema impositivo e per la realizzazione di un complesso di obiettivi politici e istituzionali, ha - da un certo punto di vista - rappresentato una scelta obbligata, nel senso che posti degli obiettivi necessari da raggiungere non sembrava ci fossero a disposizione del legislatore mezzi diversi e migliori dell'Irap per garantirne il conseguimento. Come osservato in dottrina, le alternative all'introduzione dell'Irap potevano invero essere: o quella di continuare a colpire la produzione e la professione con i prelievi soppressi; o quella di non tassare affatto (o di tassare in modo molto limitato) l'attività produttiva realizzando una scelta di politica economica diretta al massiccio, forse eccessivo, rafforzamento dell'apparato produttivo. Ambedue le alternative erano però impercorribili. Quella del mantenimento dello *status quo*, lo era perché la domanda di razionalizzazione del sistema fiscale delle imprese si era fatta sempre più imperiosa e richiedeva risposte rapide e costruttive. Ad esempio, non avrebbe più avuto senso, secondo Gallo, la

2. L'opportunità di una rilettura dell'Imposta sulle attività produttive.

Pur senza entrare nello specifico dell'analisi più strettamente tecnica dell'imposta sulle attività produttive, non v'è chi non sappia come detta imposta sia da sempre stata al centro di un notevole dibattito politico, giuridico ed economico. Numerose sono state (e per certi versi continuano ad essere) le critiche che ne hanno caratterizzato la presenza nel nostro ordinamento e altrettanto numerose le vicende cui essa ha dovuto fare fronte, tanto da non potersi, ad oggi, considerare ancora definitivamente “stabilizzata”; il che emerge soprattutto laddove si consideri che, per certi aspetti, ne viene tuttora messa in discussione la sua natura di imposta idonea a far parte nel sistema tributario italiano e comunitario.

In particolare, l'Irap è stata “attaccata” sotto due fronti principali; in primo luogo, essa è stata messa in discussione sotto il profilo della sua legittimità costituzionale; fin dal momento della sua entrata in vigore, infatti, gran parte della dottrina ha sostenuto che la stessa contrastasse con l'art. 53 della Costituzione giacché, andando a colpire un indice di capacità contributiva apparentemente “inusuale” e difficile da ricondurre

permanenza di quella insopportabile “cripto-imposta regressiva” sul salario costituita dai contributi sanitari né dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese né della tassa sulla partita Iva né del “moncone” di Ilor ancora vigente. Né sarebbe stata praticabile la strada della non tassazione dell'attività produttiva, perché avrebbe comportato o la rinuncia ad un gettito elevato o, quantomeno, lo spostamento della tassazione, per un importo corrispondente, dalla produzione al consumo (attraverso un'addizionale alle imposte sul reddito). Tuttavia, pur essendo la tassazione del consumo ottimale perché meglio distribuita sul territorio, non consentiva di raggiungere obiettivi di semplificazione ed era, comunque, impercorribile a livello comunitario, in quanto l'UE non ammette la duplicazione di imposte sui consumi, come sarebbe la monofase rispetto all'Iva. La soluzione dell'addizionale alle imposte sui redditi era stata scartata perché avrebbe reso ancora più sperequata una tassazione come quella sui redditi, già insopportabile perché idonea a colpire prevalentemente i redditi di lavoro, in particolare dipendente. Cfr. GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.* 1998, pag. 627.

ad uno dei tradizionali indici di capacità contributiva da sempre utilizzati nell'ordinamento (reddito, consumo e patrimonio) senza con questo porre problemi di effettività e ragionevolezza dell'imposizione, poneva seri problemi di inquadramento della sua natura giuridica.

In secondo luogo⁽⁹⁾, una volta stabilita dalla Corte Costituzionale la natura non reddituale del prelievo, si è criticata l'imposta sulle attività produttive sotto il profilo della sua compatibilità con l'ordinamento comunitario: si era infatti lamentata l'impossibilità di introdurre nel nostro ordinamento un'imposta come l'Irap (i.e. un'imposta sul valore aggiunto prodotto) perché ritenuta una mera duplicazione dell'Iva, in contrasto con il divieto comunitario di istituire imposte sulla cifra d'affari diverse dall'imposta comunitaria sul valore aggiunto.

Nonostante le aspettative dei più, l'Irap è in ogni caso riuscita a “superare indenne”, se così si può dire, tutte le critiche che le venivano mosse. Tanto la Corte Costituzionale italiana quanto la Corte di Giustizia Europea ne hanno affermato la piena rispondenza ai principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e la piena compatibilità con l'ordinamento comunitario, attribuendo ad essa una totale legittimità sia sul piano interno che su quello europeo.

Senonché, sebbene a pochi anni di distanza dalla sua entrata in vigore fossero state risolte le due più importanti problematiche attinenti l'“*an*” stesso del tributo, le preoccupazioni che lo stesso destava tra gli operatori del diritto, gli economisti e gli organi politici non si sono placate. Si sono, infatti, succedute numerose altre critiche, che si potrebbero definire minori solo perché dirette a mettere in discussione

⁽⁹⁾ E probabilmente, come sarà meglio precisato oltre, all'esito della pronuncia della Corte Costituzionale che ne aveva ricostruito il presupposto in modo da far sorgere dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario.

alcuni specifici aspetti della disciplina del tributo e non la sua stessa esistenza; dette critiche hanno portato, da un lato, ad una continua revisione normativa del tributo fino ad arrivare alla proposta di abrogazione integrale dello stesso con la legge n. 80 del 7 aprile 2003, recante “Delega al governo per la riforma del sistema fiscale statale”⁽¹⁰⁾, e dall’altro, a sollevare ulteriori questioni di costituzionalità dinanzi al Giudice delle Leggi.

Gli aspetti che sono stati ritenuti maggiormente problematici tanto dalla dottrina quanto dalla giurisprudenza riguardano, tra le altre cose, la definizione del presupposto impositivo in relazione ai soggetti passivi del tributo, con particolare riferimento alla possibilità di assoggettare ad Irap i lavoratori autonomi (e più genericamente coloro che sono privi di un’autonoma organizzazione); la possibilità per le Regioni di modificare la disciplina prevista a livello statale, realizzando specifiche manovre sulle aliquote e sulla base imponibile; le regole stesse di determinazione della base imponibile come previste, in via generale, per le imprese industriali (relative soprattutto alla deducibilità dei costi per il lavoro dipendente) e, in maniera più specifica, per tutte le altre tipologie di soggetti passivi; la previsione di aliquote differenziate per i diversi settori produttivi; fino ad arrivare al problema dei rapporti dell’Irap con altre imposte dell’ordinamento e, in particolare, con le imposte sui redditi (il riferimento è alla nota questione della deducibilità dell’Irap dalle imposte sui redditi).

⁽¹⁰⁾ L’art. 8 della legge delega, specificamente rubricato “*Graduale eliminazione dell’imposta regionale sulle attività produttive*” ha attribuito al Governo delega “*ad adottare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro e di eventuali ulteriori costi, valutando la possibilità di dare la precedenza ai soggetti con una prevalente incidenza del costo del lavoro rispetto agli altri costi. I decreti legislativi dovranno prevedere anche la semplificazione della base imponibile*”.

A questo proposito appare interessante rilevare come, a dimostrazione dell'interesse che questa imposta continua a suscitare nel dibattito istituzionale, le ultime modifiche normative alla disciplina dell'Irap - modifiche concernenti, nello specifico, il tema della deducibilità dalle imposte sui redditi della parte di Irap gravante sul costo del lavoro - hanno fatto ingresso nell'ordinamento proprio di recente⁽¹¹⁾ e come nello stesso tempo continuano ad essere pendenti questioni di costituzionalità dinanzi al Giudice delle Leggi⁽¹²⁾.

Si tratta, come evidente, dell'ulteriore dimostrazione che - contrariamente a quanto auspicato in passato da autorevoli giuristi -, detta imposta sembra ben lontana dall'essere oggetto di abrogazione.

Per questi motivi vale allora la pena, a quasi quindici anni dalla sua entrata in vigore, di ritornare su quegli aspetti dell'imposta sulle attività produttive che continuano a suscitare l'attenzione sia del legislatore che della giurisprudenza e, non da ultimo, della dottrina. Sotto questi profili, infatti, una rilettura dell'Irap, con particolare riguardo al suo presupposto e alla sua ragion d'essere, appare senza dubbio interessante; ciò anche e soprattutto al fine di dare conto delle evoluzioni normative e giurisprudenziali che ne hanno modificato, in misura più o meno ampia, l'impianto originario e di valutarne, in una prospettiva futura, le possibilità di ulteriori sviluppi e trasformazioni.

In quest'ottica, strumentale alla analisi delle più importanti questioni insorte nel periodo di vigenza dell'Irap nel panorama tributario

⁽¹¹⁾ Il riferimento è al decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011 come convertito dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011, che sarà oggetto di analisi approfondita alla fine della presente trattazione.

⁽¹²⁾ Risulta tuttora pendente proprio la questione relativa alla deducibilità dell'Irap dall'Ires. L'udienza che si sarebbe dovuta svolgere il 22 febbraio 2011 è stata rinviata in attesa di un intervento legislativo sul tema. In ogni caso, per ulteriori approfondimenti si rinvia all'ultimo capitolo della trattazione.

italiano, sembra essere l'analisi dell'impianto normativo diretto a disciplinare il presupposto del tributo *de quo*. Ed infatti, alcune delle più rilevanti critiche che sono state mosse all'imposta regionale sulle attività produttive trovano il loro fondamento, come si vedrà, in una serie di sue caratteristiche peculiari volutamente previste dal legislatore allo scopo specifico di attribuire a questa imposta una natura inusuale, quantomeno secondo i nostri tradizionali schemi di classificazione.

Per questo motivo, si procederà, in via preliminare, con l'analisi dei primi due articoli del d.lgs. n. 446 del 1997, in quanto maggiormente rilevanti ai fini di una migliore comprensione della *ratio* e della struttura dell'imposta e, solo successivamente, si passerà ad approfondire alcuni dei temi che hanno suscitato e suscitano tuttora discussioni e dibattiti, continuando a rendere apparentemente difficoltosa (ma sempre più stimolante a fini scientifici) l'esistenza dell'Irap nell'ordinamento.

CAPITOLO I

CONSIDERAZIONI SUL PRESUPPOSTO DELL'IRAP

SOMMARIO: 1. La classificazione dell'imposta ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 446 del 1997. 1.1. La "realità" dell'imposta. 1.2 L'ineducibilità dalle imposte sui redditi. 2. Problemi di individuazione del presupposto dell'IRAP tra indicazioni normative e classificazioni dottrinali. 3. Il presupposto dell'Irap ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997. 3.1. L'esercizio di un'attività per la produzione e lo scambio di beni e per la prestazione di servizi. Analogie e rinvii all'art. 2082 cod. civ.. 3.2. L'irrilevanza del carattere commerciale o economico dell'attività svolta. 3.3. L'esercizio abituale di un'attività produttiva. 4. L'autonoma organizzazione quale elemento determinante per l'integrazione del presupposto impositivo dell'Irap. 4.1. I diversi possibili significati dell'autonomia organizzativa nel sistema Irap. 4.2. L'interpretazione della Corte Costituzionale e la rilevanza del requisito dell'autonoma organizzazione per la sola attività di lavoro autonomo. 4.2.1. Le criticità della pronuncia della Consulta: l'Irap, l'autonoma organizzazione e le attività imprenditoriali. 4.2.2. (segue): l'Irap, l'autonoma organizzazione, il lavoro autonomo e l'Ilor. 4.3. La definizione dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini della corretta determinazione del presupposto d'imposta e dei soggetti passivi del tributo. 4.4. Il requisito dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza. 4.4.1. La giurisprudenza di merito. 4.4.2. La giurisprudenza della Corte di Cassazione.

1. La classificazione dell'imposta ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 446 del 1997.

L'Irap pur rispondendo a uno schema molto studiato nella letteratura economica, appare - quantomeno nel nostro ordinamento - come un tributo inconsueto che mette alla prova le tradizionali concezioni dei giuristi.

Fin dall'art. 1 del decreto istitutivo dell'Irap che stabilisce che l'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi, è evidente che ci si trova davanti ad un tributo atipico. Ed infatti, già la semplice precisazione normativa di tali due caratteristiche ha sollevato non pochi problemi di classificazione dell'imposta stessa; in

particolare, rappresentava un problema il suo inserimento tra le imposte dirette ovvero tra quelle indirette⁽¹³⁾.

Le perplessità derivanti dalla classificabilità del tributo derivano non tanto dal dubbio interpretativo di collocare l'imposta nel novero delle imposte dirette o meno, bensì dalla constatazione, del tutto condivisibile, che la distinzione tra imposte dirette e indirette trae la sua origine da contesti storici e culturali profondamente diversi da quelli moderni⁽¹⁴⁾. Sotto tale profilo non può dunque non convenirsi che si potrebbe pervenire ad una diversa nozione delle due categorie di tributi⁽¹⁵⁾. Tuttavia, ai nostri fini, appare dirimente la circostanza che sia lo stesso legislatore a definire l'imposta come imposta reale, facendo

⁽¹³⁾ Si può precisare fin da subito che appare preferibile la classificazione del nuovo tributo tra le imposte indirette; tuttavia, essa potrebbe sembrare incongruente con i molteplici legami con il gruppo delle imposte dirette. Ciò se si parte ovviamente dalla tradizionale classificazione secondo cui sono dirette le imposte sul reddito e sul patrimonio, mentre sono indirette tutte le altre. Tuttavia, è il caso di osservare, prima di tutto, che detta distinzione nasce in contesti storici diversi da quelli in cui è stata data attuazione all'Irap. L'originario fondamento era rappresentato dalle teorie fisiocratiche sulla terra e l'agricoltura quale unica fonte di ricchezza, e a detto fondamento evidentemente un'imposta come l'Irap mal si adegua. Inoltre, la distinzione tra imposte dirette e indirette potrebbe oggi risultare arcaica anche in relazione alla circostanza che sono state ormai abrogate molte delle norme cui in passato si faceva riferimento perché assumevano la qualità di imposta diretta o indiretta quale criterio discriminante nella disciplina dei rapporti tributari. Inoltre, al di là del fatto che dovrebbe essere messa in discussione la stessa rilevanza della distinzione tra imposte dirette e indirette, va osservato che la stessa disciplina dell'Irap contiene espressi riferimenti a quella delle imposte sui redditi (pensiamo, per esempio, al riferimento alle norme del Tuir contenuto nel d.lgs. n. 446/1997) e l'intera vicenda attuativa del tributo si collega strettamente alla disciplina dell'accertamento e della riscossione delle imposte sui redditi. Cfr. FEDELE A, *Prime osservazioni sull'Irap*, *op. cit.*, pag. 453.

⁽¹⁴⁾ La struttura della maggior parte dei tributi presenti nel nostro ordinamento risale alla riforma degli anni '70. Negli anni successivi alla entrata in vigore dei decreti istitutivi di detti tributi, notevoli sono state le integrazioni e le soppressioni di importanti tributi. Ne è derivato uno scenario del tutto diverso da quello tradizionale che ha tenuto conto delle mutate attività economiche.

⁽¹⁵⁾ Secondo parte della dottrina, fintanto che non si perverrà ad una diversa definizione della anzidetta classificazione delle imposte può fondatamente sostenersi che l'Irap debba annoverarsi tra le imposte indirette. L'inserimento dell'Irap tra le imposte indirette sarebbe destinato, in definitiva, a rendere più deboli le eccezioni di legittimità costituzionale che si muovono al tributo atteso che in questo modo l'imposta non colpirebbe alcuno di quegli indici di capacità contributiva che l'art. 53 Cost. richiede. Cfr. PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, Padova, 2004, pag. 45.

propendere l'interprete, anche per questo motivo, verso una collocazione del tributo tra quelli indiretti.

Rimanendo nel solco della ripartizione tradizionale tra imposte dirette e indirette (e sempre che tale classificazione abbia ancora un senso giuridico), si potrà dire che l'Irap è un'imposta indiretta se la tassazione è inferenziale, come nelle imposte sul consumo (l'esempio classico di imposizione indiretta), nel senso che la tassazione è parametrata ad una entità che rappresenta solo in via mediata e indiretta il presupposto⁽¹⁶⁾. Analogamente nelle imposte sul consumo è il consumo a costituire il presupposto di imposta, ma il tributo è commisurato al corrispettivo.

In ogni caso, va rilevato che la soluzione al quesito della natura diretta o indiretta dell'imposta dipende dalla individuazione del presupposto impositivo. La discussione assume dunque rilevanza soprattutto ai fini dell'individuazione dell'indice di capacità contributiva espresso dal presupposto dell'imposta e assoggettato ad imposizione; sembra per questo importante soffermarsi più in dettaglio sulla stessa.

1.1. La "realità" dell'imposta.

Uno dei primi e fondamentali aspetti dell'imposta sulle attività produttive emergente direttamente dall'art. 1 del d.lgs. n. 446 del 1997 è quello, lo abbiamo già detto, del carattere reale dell'imposta⁽¹⁷⁾, definizione non vincolante in quanto meramente classificatoria, ma sicuramente indicativa di una precisa volontà del legislatore, ossia quella di rafforzare i criteri per l'individuazione del presupposto impositivo;

⁽¹⁶⁾ Cfr. GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002, pag. 131.

⁽¹⁷⁾ Per una trattazione approfondita della distinzione tra imposte reali e imposte personali si veda FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2002, pag. 450.

non a caso sembrerebbe trattarsi di un chiaro indizio della volontà del legislatore di assoggettare ad imposizione una capacità contributiva autonoma e distinta da quella del soggetto passivo che la manifesta⁽¹⁸⁾.

Già questo dato appare dunque rilevante ai fini dell'individuazione della natura giuridica⁽¹⁹⁾ dell'imposta sulle attività produttive ed offre elementi utili all'individuazione del presupposto impositivo⁽²⁰⁾, presupposto che resta naturalmente influenzato dalla natura oggettiva e "spersonalizzata" del tributo.

In particolare, preme osservare fin da subito che la natura reale dell'imposta va a delineare una peculiare configurazione della fattispecie imponibile⁽²¹⁾; questa non si identifica in funzione di un soggetto, come nelle imposte personali, ma è autonomamente definita, in termini meramente oggettivi, e viene quindi riferita, in un momento logicamente successivo, al soggetto rispetto al quale si individua un collegamento in sé estraneo al presupposto oggettivamente considerato⁽²²⁾. L'imposizione

⁽¹⁸⁾ Secondo la Circolare del Ministero delle Finanze n. 141/E del 4 giugno 1998, l'Irap ha natura di imposta "reale, oggettiva, che prende in esame non il soggetto d'imposta, ma le tipologie di attività esercitate dallo stesso, produttive di capacità contributiva".

⁽¹⁹⁾ Nella Relazione al disegno di legge delega si legge, infatti, che il carattere reale del tributo avrebbe consentito "di ovviare ad uno dei fattori di crisi dell'imposizione personale, andando a colpire i redditi alla fonte, nel momento della loro produzione, non in quello della loro percezione".

⁽²⁰⁾ Cfr. BUCCICO C., *L'Irap nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000, pag. 67, il quale ricollega il carattere reale dell'Irap alla commisurazione del prelievo al valore aggiunto, considerato isolatamente rispetto alla posizione tributaria complessiva del soggetto che l'ha prodotto; per la coerenza di tale carattere con l'oggetto dell'Irap, cfr. BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pag. 466.

⁽²¹⁾ La realtà del tributo ha il suo peso nell'interpretazione delle norme e nella nell'applicazione del tributo, in quanto diretta implicazione della configurazione normativa della fattispecie imponibile. Ed infatti, è dalla configurazione normativa della fattispecie imponibile (e quindi evidentemente anche dalla circostanza che la stessa sia disegnata come "oggettiva" o "soggettiva") che si deve partire per poter trarre sicure regole interpretative sull'imposta. Per esempio, questa regola, come si vedrà oltre, certamente vale, ai fini Irap, per l'individuazione dei soggetti passivi, giacché l'esercizio dell'attività non può che essere riferito al soggetto cui spettano i relativi poteri di organizzazione e gestione, che si assume i rischi conseguenti e cui viene imputata l'attività medesima.

⁽²²⁾ Da ciò deriva che l'esercizio di un'attività produttiva, pur riferibile ad un soggetto non è da quest'ultimo qualificato ed individuato, cosicché le più attività

in base ad Irap, allora, mentre considera esclusivamente la fonte della ricchezza chiamata a contribuire, non tiene in alcun conto le condizioni proprie delle persone che partecipano alla creazione di questa ricchezza e ne traggono eventuale godimento.

Coerente con il carattere reale è anche la definizione della sfera di applicazione territoriale del tributo secondo criteri oggettivi anziché personali, in quanto l'Irap è “*imposta sulle attività produttive esercitate nel territorio delle regioni?*”, e si coordina con la necessità, dunque, di ripartire, ai sensi dell'art. 4 del d.lgs. n. 446/1997, il valore della produzione netta in caso di attività svolte in più regioni, di escludere da tassazione quello prodotto all'estero⁽²³⁾ e di prevedere la soggettività dei non residenti che producano in Italia.

Tuttavia, ciò premesso, non si può certo dire che la qualificazione dell'imposta come reale è di per sé stessa sufficiente per superare tutte le perplessità destinate dai tratti peculiari dell'Irap e per giustificare qualsiasi

riferibili ad un solo soggetto non si unificano in un presupposto unitario, ma configurano diverse fattispecie imponibili. E per converso potrebbe addirittura accadere che l'unica attività, ancorché riferibile a più soggetti, configuri un presupposto unitario, il cui verificarsi è però ostacolato dalla tendenziale soggettivazione dell'esercizio collettivo di attività. Cfr. FEDELE A., *Prime osservazioni sull'Irap, op. cit.*, pag. 467.

⁽²³⁾ Per completezza, si osserva che secondo Fedele, in questo contesto risulta incongruo il ricorso nell'art. 12 al criterio soggettivo della residenza del soggetto passivo, sia pur combinato col criterio oggettivo della territorialità del presupposto. La soluzione, secondo l'Autore, sarebbe ispirata dall'esigenza di non sottrarre all'imposta il risultato di attività produttive svolte all'estero da residenti in Italia, ma con articolazioni organizzative almeno in parte sul territorio nazionale. Poiché il criterio “oggettivo” della stabile organizzazione avrebbe comunque ricondotto all'applicazione dell'imposta gran parte della materia imponibile in questione, il risultato ottenuto riguarda esclusivamente le articolazioni organizzative coi dipendenti che non integrino i requisiti della stabile organizzazione, quindi ipotesi piuttosto limitate; d'altro canto, questa soluzione comporta l'assoggettamento ad imposta del residente che svolge l'attività esclusivamente all'estero, ma senza ricorrere all'ausilio di alcun dipendente o collaboratore. Nel complesso, la disciplina della territorialità risulterebbe, dunque, almeno in parte squilibrata. Cfr. FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap, op. cit.*, pag. 469.

scelta fatta dal legislatore; né con il carattere reale si vuol dire che si possa prescindere del tutto dalla posizione del soggetto passivo⁽²⁴⁾.

Ed infatti, la natura reale di un'imposta non può far venir meno l'importanza del soggetto passivo d'imposta nella costruzione della fattispecie imponibile⁽²⁵⁾. La scelta, da parte del legislatore, di prendere in considerazione un fatto economico in una prospettiva meramente oggettiva, cosicché la misura del prelievo risulti uguale qualunque sia il contribuente, non toglie che l'individuazione del soggetto passivo, per essere ragionevole, debba venire giustificata da una relazione con quel fatto tale da consentire di adempiere il relativo dovere fiscale⁽²⁶⁾.

Né può validamente ritenersi, quantomeno nel caso dell'Irap, che il carattere reale dell'imposta possa essere così "stressato" da poter essere utilizzato per definire una capacità contributiva "oggettiva" e "impersonale"⁽²⁷⁾, la quale, a tutto concedere, potrebbe giustificare la

⁽²⁴⁾ In realtà, ciò vuol dire che i soggetti percettori della ricchezza verranno in rilievo nell'Irap solo successivamente, quando verrà colpita in capo ad essi, mediante le imposte personali sul reddito, quella quota di ricchezza che dopo essere stata prodotta, sia stata percetta. Così, BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, op. cit., pag. 466. Cfr. anche SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007, pag. 172. L'Autore osserva come possano destare perplessità le tesi che partendo dalla natura reale dell'imposta arrivano a fondarsi sulla "spersonalizzazione" del concetto di capacità contributiva, considerando pertanto razionale che essi colpiscano in chiave prettamente oggettiva i fenomeni tassati, riducendo la rilevanza del soggetto passivo al versante attuativo-procedurale, cioè al ruolo di mero esecutore dell'obbligazione.

⁽²⁵⁾ Tanto più che nella stessa disciplina dell'Irap non è sempre priva di rilievo la natura del soggetto passivo, visto che, per esempio, per le figure diverse dalle persone fisiche, questa concorre a qualificare l'attività esercitata.

⁽²⁶⁾ Cfr. CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 867, la quale nel commentare il ragionamento della Corte Costituzionale, secondo cui la scelta del soggetto passivo Irap quale organizzatore dell'attività sarebbe ragionevole, riconosce a detta conclusione una sua logica, pur attribuendo eccessiva importanza alle implicazioni conseguenti al carattere reale dell'imposta.

⁽²⁷⁾ Così ragionando perde dunque di importanza la critica di Moschetti, secondo cui con il concetto di capacità contributiva oggettiva (riferita al *business* in quanto tale e non al *businessman*), sembra che si ritorni allo Statuto Albertino del 1848, al collegamento della contribuzione agli "averi"; ma il salto qualitativo che, dopo un secolo e l'affermazione di tutt'altri valori, ha voluto creare la Costituzione repubblicana è stato quello di passare dagli "averi" in senso oggettivo alla "capacità" in senso

realità del prelievo riguardo al presupposto oggettivo, ma non potrebbe implicare la necessità di imputare al *business* isolatamente considerato la stessa obbligazione tributaria, costruendo per esso una soggettività giuridica *ad hoc*⁽²⁸⁾. Ed infatti, il legislatore dell'Irap, pur riconoscendo l'imposta come reale, ha comunque imputato l'obbligazione tributaria all' esercente l'attività e non all'attività stessa in quanto tale⁽²⁹⁾.

In altri termini, l'Irap deve essere considerata un'imposta reale perché molte sue regole prescindono da aspetti soggettivi delle vicende economiche che ne sono oggetto e questo dato sicuramente aiuta a inquadrare correttamente la natura giuridica dell'imposta, ma allo stesso

soggettivo. Introdurre nella Costituzione sia il riferimento alla progressività, sia il riferimento alla capacità contributiva, ha voluto manifestare che si passa da un sistema di tassazione reale a un sistema di tassazione personale. Quindi, il nuovo concetto di capacità contributiva, detta capacità reale e impersonale, è niente più che un mediato ritorno ad un passato lontano, una regressione rispetto alle scelte evolutive della costituzione, dovute all'affermarsi di nuovi valori di patto sociale. Cfr. MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999*, in il Fisco, 1999.

⁽²⁸⁾ Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 173.

⁽²⁹⁾ Questa conclusione non contraddice dunque il carattere personale della capacità contributiva. Tutto sta ad accertare che cosa si intenda per capacità contributiva personale. Fondamentale a tale proposito sembra la posizione di Gallo, secondo cui essa consiste semplicemente nella necessaria correlazione del prelievo ad un soggetto che pone in essere un presupposto avente rilevanza economica e che è assunto come tale in base a criteri di riparto rispettosi del principio di ragionevolezza, con ciò negando che il soggetto passivo debba essere sempre scelto in una mera ottica patrimoniale di "appartenenza". Non si deve sottovalutare la circostanza che la "persona" non è solo e sempre un "*homo economicus*" ridotto a "proprietà", ma anche un soggetto immerso nelle relazioni sociali e, perciò tassabile non solo con riferimento ad un presupposto contenente elementi patrimoniali scambiabili sul mercato, ma anche in relazione alle capacità sprigionate dal suo insistere nella società e nel suo contesto istituzionale e nel ricostruire il significato della relazione tra "persona" e prelievo si dovrebbe prendere atto del fatto che sono da tempo tramontate quelle teorie che considerano i diritti di proprietà quali elementi naturali della persona e inerenti ad essa in via "preistituzionale". La "persona" va in particolare considerata nella sua complessità di "essere politico e sociale", inserito in un contesto istituzionale, che può essere assunta a soggetto passivo d'imposta in relazione anche a situazioni ed elementi ad essa imputabili di contenuto non strettamente patrimoniali e riflessivi anche di posizioni, valori, capacitazioni solo socialmente rilevanti purché economicamente misurabili e rispondenti al principio di uguaglianza tributaria. Così GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva*, *op. cit.*, pag. 131.

non si può certo attribuire un valore maggiore di quello che di fatto esso ha, dovendosi analizzare, per poter trarre delle valide conclusioni sul tributo in esame, tutti gli elementi della fattispecie imponibile considerandoli globalmente.

1.2. *L'inededucibilità dalle imposte sui redditi.*

Altro carattere dell'imposta che merita di essere preso in considerazione al fine di spiegare le peculiarità del tributo è rappresentato dalla ineducibilità di questa imposta dalle imposte sui redditi. Ebbene, si tratta di una caratteristica menzionata dal legislatore allo stesso art. 1 del decreto istitutivo dell'Irap subito dopo la previsione legislativa del carattere reale dell'Irap e che ha da subito destato particolari critiche e preoccupazioni⁽³⁰⁾. Sotto questo aspetto è rilevante la circostanza che si tratti di una previsione formalmente introdotta per ragioni di politica tributaria⁽³¹⁾, non essendoci alcuna altra espressa

⁽³⁰⁾ Cfr. FEDELE A., *Prime riflessioni in tema di Irap*, op. cit., pag. 469 e ss.; FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, pag. 508; MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro, in Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, op. cit., pag. 10016; BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, pag. 640 e ss.; GRIPPA SALVETTI M.A., *L'attività autonomamente organizzata nell'Irap*, in *Boll. Trib.*, 1998, pag. 1685; SALVATI A., *Alcuni spunti in tema di irrazionalità dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, pag. 1636.

⁽³¹⁾ La Commissione Gallo, pur non escludendo originariamente la possibilità della deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, ha ritenuto comunque preferibile la scelta dell'inededucibilità per ragioni di semplicità amministrativa e di chiarezza nei rapporti tra Stato e Regioni. Contrariamente, optando per la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, si sarebbero creati dei gravi disagi per i contribuenti e per il Fisco derivanti dall'aumento dei crediti di imposta per Irpef e Irpeg; ne sarebbe conseguito, probabilmente, un aumento dell'aliquota Irap per conservare la parità del gettito, rendendo l'imposta più distorsiva. Cfr. COMMISSIONE DI STUDIO PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, *Relazione finale, in il Fisco*, 1996, pag.110; più specificamente nei lavori della Commissione dei Trenta si legge che "la deducibilità a parità di gettito non ha gran senso. Se tarata sulle società di capitali essa comporterebbe un innalzamento dell'aliquota del 37 per cento (dando luogo ad un'imposizione individuale aggiuntiva in sede Irap del 37 per cento) e, per converso, tale imposizione sconsiglierebbe per il 37 per cento una minore base imponibile dei profitti. Una partita di giro. Le imprese personali con una tassazione in sede Irpef inferiore al 37 per cento verrebbero a perdere. Se la manovra fosse tarata sulle imprese individuali tassate al 27 per cento in sede Irpef, comporterebbe un guadagno per le società di capitali (che deducono il 37 per cento). Un innalzamento dell'aliquota in proporzione intermedia comporterebbe comunque uno spostamento di tassazione, anche se attenuata, dalle società di capitali sulle società di persone".

disposizione normativa, né nel sistema delle imposte sui redditi né in quello della stessa Irap, che giustificerebbe codesta indeducibilità⁽³²⁾.

Precisando che in questa sede si indicheranno semplicemente le basi della questione e rinviando un suo approfondimento alla successiva trattazione (quando si avranno ulteriori elementi per capire se possa ritenersi in qualche modo giustificata tale previsione di indeducibilità alla luce di peculiari caratteristiche dell'imposta sulle attività produttive), si possono quindi delineare i confini del tema relativo alla deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi.

Dal combinato disposto dell'art. 72 del Tuir secondo cui *“presupposto dell'imposta sul reddito delle Società è il possesso dei redditi...”* e dell'art. 99, comma 1, Tuir secondo cui *“le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione”*, mentre *“...le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento”*, emerge che l'Ires (o l'Irpeg) si applica sul reddito netto del contribuente, calcolato quale differenziale tra i ricavi conseguiti ed i costi inerenti all'attività d'impresa: la *ratio* della deduzione dal reddito del contribuente delle imposte non trasferite mediante rivalsa consiste appunto nell'evitare l'imposizione in capo del soggetto passivo di un costo inerente all'attività produttiva.

Ed infatti (come emerge dalla definizione del presupposto impositivo dell'imposta sul reddito delle società, come fissato nell'art. 72 cit.), le imposte sul reddito hanno come prima finalità l'imposizione del

⁽³²⁾ È stato poi pure affermato che *“un altro motivo che suggerirebbe l'opportunità dell'indeducibilità sta nel fatto che l'Irap è un'imposta regionale, e si sta cercando di costruire un sistema in cui ci siano imposte autonome comunali, imposte autonome regionali e imposte autonome statali; queste non si devono intrecciare perché i cittadini devono sapere esattamente quanto pagano all'uno o all'altro ente, e quindi da questo punto di vista la trasparenza richiede l'indeducibilità”*. Cfr. VISCO V., *Intervento in Irap, imprese e lavoro autonomo, Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999*, in *il Fisco*, 1999, pag. 10033.

reddito netto, quale valore economico realmente indicativo della capacità contributiva; pertanto, la mancata deduzione delle imposte afferenti l'attività dell'impresa non addebitate in rivalsa comporta la tassazione di un reddito lordo, fittiziamente attribuito al contribuente. Non sembrano invero sussistere dubbi sul fatto che, nelle imposte sui redditi, i tributi inerenti l'attività produttiva, ma non commisurati direttamente al reddito, devono essere considerati come costi della produzione deducibili⁽³³⁾.

Innestando in questo sistema di per sé razionale e compiuto, una nuova imposta come l'Irap, il problema che sorge immediatamente è quello di capire di che tipo di imposta si tratta. È infatti evidente che se si dovesse accertare che l'Irap è un'imposta sui redditi o un'imposta per cui è prevista la rivalsa, la sua indeducibilità sarebbe perfettamente condivisibile.

Per contro, se si arrivasse ad accertare che l'Irap è un'imposta che colpisce presso l'impresa il valore della produzione e per la quale non è prevista la rivalsa, essa dovrebbe considerarsi deducibile in base al combinato disposto delle norme sopra citate. Ora, costituendo in tale ultima ipotesi l'indeducibilità dell'Irap un'eccezione alla regola sancita nell'art. 99 cit.⁽³⁴⁾ - il quale a sua volta è ispirato dal principio di

⁽³³⁾ Cfr., sul punto, FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di IRAP*, *op.cit.*, pag. 468; LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. Trib.*, 1997, 1407 e ss.

⁽³⁴⁾ La disciplina della deducibilità degli oneri fiscali dalle imposte sui redditi distingue, in realtà, due fattispecie in relazione agli effetti economici dell'onere tributario (diverso dalle imposte sui redditi e dai tributi per i quali è ammessa la rivalsa anche facoltativa). La prima fattispecie riguarda i tributi che hanno la "precisa funzione di integrare il prezzo della prestazione negoziale" (cfr. Circ. min. n. 136/E del 5 luglio 2000), come l'imposta di bollo, la tassa sui contratti di borsa, l'imposta sostitutiva delle operazioni di finanziamento. Poiché i tributi integrano il prezzo, e dunque sono capitalizzati nel costo della prestazione, essi sono deducibili come veri e propri costi, e precisamente quale parte del costo deducibile costituito dagli oneri accessori di diretta imputazione, e quindi ai sensi degli artt. 109 e 110 del Tuir. La seconda fattispecie riguarda i tributi privi di detta funzione di integrazione del prezzo. Questi sono dedotti

tassazione del reddito netto, conformemente all'art. 53 Cost. -, essa dovrebbe essere giustificata da ragioni di uguale "peso", e non fondarsi su mere esigenze di tutela del gettito erariale (non v'è dubbio, infatti, che allargando la base imponibile delle imposte sui redditi si garantisce maggior gettito, a parità di aliquote). La discrezionalità del legislatore nelle scelte di politica tributaria non dovrebbe spingersi fino al punto da risultare lesiva della razionalità e della struttura del sistema impositivo, negando la deduzione di un costo inerente per la determinazione del reddito effettivo colpito dall'imposta sul reddito⁽³⁵⁾.

quali oneri fiscali ai sensi dell'art. 99 del Tuir. Cfr. BODRITO A., *Deducibilità forfetaria dell'Irap tra dubbi di incostituzionalità e correttivi legislativi*, in *Corr. Trib.*, 2011, 14, pag. 1156.

⁽³⁵⁾ Per completezza, sebbene non si tratti di questione rilevante ai fini Irap, è comunque opportuno precisare che in passato la Corte Costituzionale ha ritenuto ammissibili disposizioni sull'indeducibilità dei tributi dalle imposte sui redditi, ma si è pronunciata con riguardo ad un persona fisica non imprenditore. Più precisamente, con sentenza n. 574 del 19 maggio 1988 la Corte ha affrontato la questione di legittimità della sovrainposta comunale sul reddito dei fabbricati (Socof) dall'Irpef, sotto il profilo degli art. 3 e 53 della Costituzione e ha sancito con riferimento alla supposta violazione della capacità contributiva che *"il modesto ammontare della sovrainposta, l'ampio ambito delle esenzioni e delle riduzioni, la natura straordinaria della previsione limitata ad un solo anno valgono ad escludere qualsiasi violazione del ricordato principio"*. Tale sentenza è stata criticata in dottrina per il fatto che se la stessa espressione di capacità contributiva viene colpita con più imposte, senza ammettere la detrazione della prima imposta dalla seconda dovuta, si può giungere fino al prelievo totale della ricchezza tassata, mentre le imposte hanno lo scopo di prelevare solo una quota della ricchezza colpita. Cfr. DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, vol. II, Milano, 1993, pag. 823. In proposito, vale anche la pena ricordare che, in relazione all'indeducibilità dell'imposta straordinaria sugli immobili (ISI) dall'Irpef e dall'Irpeg, la Corte costituzionale, nella sentenza 5 febbraio 1996, n. 21, ha rammentato *"la discrezionalità di cui, in materia di deducibilità di oneri, gode, ai fini dell'imposizione sui redditi, il legislatore, secondo criteri volti a conciliare, sulla base di valutazioni politico-economiche, le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del cittadino, chiamato a contribuire ai bisogni della vita collettiva, non meno importanti delle esigenze della vita individuale"*. Tuttavia, nemmeno questo precedente si attaglia alla questione qui in esame: per un verso esso riguarda un'imposizione straordinaria, per altro verso, sul profilo attinente la determinazione del reddito imponibile globale del soggetto passivo e non la determinazione del reddito d'impresa, non trova applicazione il principio della tassazione al netto delle spese, che è invece espressamente previsto per l'impresa. Anche la giustificazione che la Corte costituzionale diede all'indeducibilità dall'imponibile Ici delle passività sostenute per l'acquisto o la costruzione degli immobili, non regge se trasferita nella logica del reddito d'impresa. La Corte, nella sentenza n. 111 del 22 aprile 1997, disse che *"non è irrazionale la mancata considerazione dei mezzi impiegati per acquisire o costruire l'immobile; mezzi che a ben vedere afferiscono quali passività non a quest'ultimo, bensì al patrimonio generale del soggetto che li assume in carico"*. Ora se la Corte ha negato che i costi di realizzazione di una casa siano da riferirsi alla casa medesima, non può però affermare nello stesso modo che l'Irap pagata dall'impresa

Alla luce di quanto sin qui osservato, emergerebbe che l'Irap - soprattutto per la quota corrispondente all'imponibile generato dall'indeducibilità di alcuni componenti negativi di reddito fra i quali figurano i costi del personale e gli interessi passivi - diviene null'altro che un costo per l'impresa connesso all'utilizzo di fattori produttivi³⁶ e, come tale, sulla scorta dei principi suindicati, dovrebbe essere ammessa in deduzione⁽³⁷⁾. Inoltre, le caratteristiche tecniche dell'applicazione dell'imposta⁽³⁸⁾, poste in relazione alla sua indeducibilità, sono tali da

per la quota gravante i fattori di produzione, e il cui imponibile è determinato dal principio di onnicomprensività, non afferisce alla fonte produttiva del reddito. Cfr. BODRITO A., *Deducibilità forfetaria dell'Irap tra dubbi di incostituzionalità e correttivi legislativi*, *op. cit.*, pag. 1161.

⁽³⁶⁾ In realtà è d'obbligo l'uso del condizionale in quanto non è affatto scontato che l'Irap sia un costo gravante sulla produzione. Al riguardo si potrebbe infatti obiettare che l'Irap colpisce ex post il "risultato della produzione" e questo potrebbe non avere valore di "prelievo sulla produzione". Cfr. DELLA VALLE E., *Lo 'ius superveniens' salva l'indeducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi*, in *Corr. Trib.*, 2009, 35, pag. 2843. Nello stesso senso CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, *op.cit.*, pag. 883, secondo cui potrebbe negarsi (o, comunque, dubitarsi) che l'Irap rappresenti un costo inerente alla produzione del reddito in quanto non già funzionale al ciclo produttivo, bensì gravante, dall'esterno, sul suo risultato in termini di valore netto della produzione.

⁽³⁷⁾ È appena il caso di osservare che quello dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, definito come "tragico errore", sarebbe in realtà scaturito dall'accostamento della nuova imposta all'Ilor. Cfr. FERLAZZO-NATOLI L., *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in *Boll. Trib.*, 1998, pag. 485. L'Ilor, infatti, ha subito nel tempo delle modificazioni, diventando lentamente indeducibile dalla base imponibile Irpeg e Irpef, determinando un incremento dell'aliquota complessiva della seconda imposta. A tale scopo è utile ricordare la teoria di AMATO A., *Il nostro sistema tributario dopo la riforma*, Padova, 1975, pag. 41, secondo cui con la riforma tributaria degli anni '70, si sarebbe attuata in concreto un'unica imposta sul reddito costruita "per sovrapposizione di aliquote", che solo formalmente erano individuate da imposte autonome. Il fatto di aver reso l'Ilor indeducibile dalle imposte sui redditi comportava, quindi, solo un incremento facilmente calcolabile dell'aliquota nel prelievo complessivo, rendendo forse anche più trasparente il prelievo stesso. Nell'Irap, invece la situazione è completamente diversa: l'Irap e le imposte sui redditi si applicano su imponibili molto diversi tra loro; l'Irap, poi, entra nel conto economico delle aziende addirittura come posta incrementativa dei costi per retribuzioni e interessi passivi cui si lega. Così, MARINO G. *Il problema dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi*, in *il Fisco*, 1999, pag. 13940.

⁽³⁸⁾ Riguardo agli effetti prodotti dalla negata deducibilità dell'Irap dall'Ires, si può anticipare che: 1) essa comporta un aumento dell'Ires ad esclusivo carico dei contribuenti soggetti all'Irap, con palesi conseguenze di sperequazione tra i soggetti passivi delle imposte sui redditi; 2) essa può addirittura dare luogo, in alcuni casi, ad un'imposizione sul reddito di tipo "regressivo", ovvero del tutto sganciata da un'effettiva forza economica del soggetto passivo. Tale effetto può invero verificarsi

determinare evidenti disparità di trattamento tra soggetti passivi che ricorrono in diversa misura all'utilizzo dei fattori produttivi penalizzanti (*id est*, sottoposti ad imposizione) ai fini della suddetta imposta.

Teoricamente si potrebbero addurre almeno quattro argomenti a sostegno della indeducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito. Nello specifico, si tratterebbe: a) della necessaria indeducibilità di tributi appartenenti a diversi livelli di governo; b) dell'esistenza di principi generali sulla deducibilità dei tributi nella determinazione della base imponibile dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo; c) della profonda discrezionalità concessa al legislatore quanto a elementi "sottrattivi" della base imponibile; d) della continuità con i tributi sostituiti dall'Irap⁽³⁹⁾.

Alcuna parte della dottrina⁽⁴⁰⁾ ha per esempio ritenuto che l'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi sia perfettamente comprensibile, ancorché solo per quella parte relativa ai profitti, in quanto in questo caso l'Irap si comporterebbe, in sostanza, come un'imposta sul reddito di cui è perfettamente compatibile l'indeducibilità. Più specificamente, l'Irap pagata sui profitti (e non quindi quella dovuta sul costo del lavoro e sugli interessi) sarebbe "una quota dell'utile prima delle imposte, cioè quello che emerge al netto dei costi di produzione"⁽⁴¹⁾. In realtà, come emergerà dal seguito della trattazione, non sembra che l'Irap, alla luce della sua natura di imposta tendente a colpire il valore aggiunto della produzione derivante dall'esercizio di

laddove l'Irap risulti dovuta da società il cui esercizio si chiuda con una perdita civilistica, venendo in tal caso l'imposta, considerata indeducibile, ad aumentare il reddito (*melius*, l'imponibile) alle medesime ascrivibile.

⁽³⁹⁾ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Dalla indeducibilità alla parziale deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, 11, pag. 947.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, *op. cit.*, pag. 1426 e ss.

⁽⁴¹⁾ Così, LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, *op. cit.*, pag. 1426.

un'attività organizzata, possa configurarsi come un'imposta sui redditi (42).

Nella convinzione, sostenuta da parte della dottrina⁽⁴³⁾, che il reddito d'impresa potesse essere colpito sia da un'imposta personale sia da un'imposta reale, come avveniva per l'Ici, e che la ragion di Stato avrebbe seriamente ostacolato il cammino che conduceva ad un rimborso forse insostenibile per l'erario⁽⁴⁴⁾, si è osservato che l'Irap non

(42) Cfr. VERNA G., *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 3, pag. 121.

(43) Secondo BRIGHENTI F., *Incostituzionale l'indeducibilità dell'Irap dall'Ires?*, in *Boll. Trib.*, 2007, pag. 745, "se un bene, la cui mera titolarità di per sé stessa costituisca un indice di capacità contributiva e, al tempo stesso, sia produttivo di un reddito, è normale che il titolare di quel bene sia tenuto a pagare sia l'imposta reale ... che l'imposta personale ... (e) il fenomeno appena descritto si verifica con l'Ici?". In particolare, questo aspetto rileva per quanto concerne la questione relativa alla duplicazione d'imposta, vista quale causa d'irragionevolezza normativa; ebbene, l'Autrice ha osservato che la deducibilità dell'Irap dall'imposta sul reddito mitigherebbe l'effetto impositivo su quella determinata fattispecie che con l'imposta reale il legislatore intendeva perseguire. Per questo, nell'Ici il legislatore ha individuato, quale indice di capacità contributiva, il possesso di immobili e lo ha assoggettato ad un tributo di natura reale; il reddito degli immobili, assoggettato ad Ici, concorre alla formazione del reddito colpito dall'imposta personale, e l'imposta reale sull'immobile, che certamente incide sul relativo reddito, è indeducibile dall'imponibile soggetto all'imposta personale, senza che siano stati mai sollevati dubbi di costituzionalità. Infatti, se il menzionato tributo reale fosse deducibile dal reddito soggetto all'imposta personale, l'imposizione sulla capacità contributiva individuata dal legislatore nel possesso di immobili, ed assoggettata all'Ici, verrebbe in parte ad annullarsi, vanificando corrispondentemente le finalità perseguite dal legislatore. In sostanza, se l'imposizione reale fosse deducibile comporterebbe l'ingiustificata riduzione di altra imposta che colpisce un diverso indice di capacità contributiva. Ciò dimostrerebbe l'infondatezza della tesi che pone nel dubbio di costituzionalità, *tout court*, l'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito.

(44) La questione della deducibilità o meno dell'imposta aveva in ogni caso dato luogo a diverse ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale; esse, inizialmente, nel criticare l'istituzione dell'Irap nel suo complesso e nel sostenere domande di rimborso fondate sull'illegittima discriminazione attuata da quell'imposta fra lavoro dipendente e lavoro autonomo e soprattutto sull'equiparazione, ritenuta parimente illegittima, di quest'ultimo al lavoro dell'imprenditore, avevano investito anche l'indeducibilità dell'Irap, dal reddito personale, nella sua interezza. In questi casi è stato facile per la Corte costituzionale, a cominciare dalla nota sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, bollare di inammissibilità, sul punto dell'indeducibilità dell'Irap, le menzionate ordinanze, in quanto il divieto di deducibilità poteva essere oggetto di dubbi di costituzionalità in sede di domande di rimborso dell'imposta personale sul reddito, e non, come invece era avvenuto, della stessa Irap, con la conseguenza che la questione si appalesava non rilevante per la decisione delle cause. Successivamente, tuttavia, si è sviluppata una nuova linea di pensiero, la quale, anche paventando le difficoltà che avrebbe causato alle casse erariali l'accoglimento del dubbio di

solo colpiva un valore, normalmente positivo, costituito dal reddito d'impresa, ma, in più, anche due sue fondamentali componenti negative, il costo del lavoro e dei capitali presi a mutuo; pertanto l'indeducibilità dell'Irap comportava l'aggiunta al reddito d'impresa, soggetto all'imposta personale, di una frazione di tali costi, che quindi diventavano non più interamente deducibili.

Tutto ciò, dunque, ha comportato il sorgere di non pochi dubbi nella individuazione della *ratio* di detta previsione, dubbi che si cercherà di approfondire nel corso del presente lavoro, con il fine di tornare ad affrontare in dettaglio, nell'ultima parte della trattazione, il problema specifico della legittimità costituzionale della previsione della indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi.

2. Problemi di individuazione del presupposto dell'IRAP tra indicazioni normative e classificazioni dottrinali.

La poco tradizionale configurazione giuridica dell'Irap ha da sempre destato non lievi problemi interpretativi⁽⁴⁵⁾; trattandosi, infatti, di un tributo che non colpisce né il reddito, né il patrimonio, né il consumo, già l'individuazione del suo presupposto si presenta di difficile ricostruzione.

In generale, il presupposto dell'imposta va considerato come il fatto o il complesso di fatti al cui verificarsi si rende dovuto il tributo⁽⁴⁶⁾.

costituzionalità dell'indeducibilità dell'intera Irap, aveva iniziato a perseguire un obiettivo più ristretto.

⁽⁴⁵⁾ Tanto da indurre a ritenere che si tratti di “*un'imposta ardita, di un'invenzione dottrinale (libresca dovrebbe dirsi) poiché cerca la sua giustificazione più in elaborazioni che nella pratica esperienza*”, DE MITA E., *Irap e Irpaf. Fantasie e acrobazie*, in *Il sole 24 ore* del 15 ottobre 1997.

⁽⁴⁶⁾ Come noto, all'interno della fattispecie impositiva, da considerarsi come l'astratta fattispecie al cui concreto verificarsi si ricollega l'obbligo di corrispondere una determinata somma a titolo di imposta, si è soliti distinguere con riferimento a ciascun tributo, presupposto dell'imposta da un lato, e base imponibile dall'altro. Ora, se il presupposto (talvolta fatto coincidere con l'oggetto dell'imposta) è il fatto in cui si

Se si considera che ciascun prelievo tributario deve corrispondere ad una precisa funzione in seno all'ordinamento e che tale funzione costituisce la *ratio* della norma istitutiva dell'imposta, diviene agevole ravvisare nel presupposto l'espressione normativa della *ratio* del tributo. Detto presupposto, in cui si estrinseca la *ratio* del tributo, funge da intermediario nella relazione tra fatto economico e prelievo⁽⁴⁷⁾.

Tuttavia, nell'Irap quanto detto comporta che l'individuazione del presupposto, apparentemente relegata alla definizione normativa di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, vada inevitabilmente a superare il dettato normativo, sovrapponendosi, da un lato, con l'analisi delle giustificazioni del tributo e con gli ampi dibattiti sulla costituzionalità dello stesso⁽⁴⁸⁾, e dall'altro, con l'esame dell'oggetto dell'imposta e della base imponibile, di cui al successivo art. 4 del d.lgs. n. 446 cit.⁽⁴⁹⁾.

compendia la situazione assunta dal legislatore, nel suo riferimento ad un determinato soggetto, quale titolo giustificativo dell'imposizione a carico di costui, la base imponibile costituisce il parametro di commisurazione del tributo così come individuato e delimitato dalla situazione suddetta che configura e realizza il presupposto del tributo medesimo. Quindi, presupposto e base imponibile costituiscono il nucleo fondamentale se non addirittura esclusivo della fattispecie impositiva e sono altresì tra loro comunque collegati. Cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, pag. 130. In altri termini, il presupposto è il fatto espressivo della capacità contributiva colpita dal tributo, al cui verificarsi il tributo si rende dovuto, mentre la base imponibile è la grandezza da cui misurata la detta capacità contributiva, cui si ricollega la giustificazione del *quantum* del prelievo; in questo senso TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Vol 1- Parte generale*, Torino, 2003, pag. 116 e FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 176. Ora, riportando tali distinzioni concettuali sul piano dell'Irap, il presupposto è identificato nel mero esercizio di determinate attività, ai sensi dell'art. 2, d.lgs. n. 446/1997, mentre la base imponibile nel valore della produzione netta ai sensi dell'art. 4 del d. Lgs n. 446 cit..

⁽⁴⁷⁾ FANTOZZI A., *Il diritto tributario, op. cit.*, pag. 177.

⁽⁴⁸⁾ Ed infatti, se il presupposto costituisce l'espressione della *ratio* del tributo, attraverso di esso si consente l'effettuazione del sindacato di costituzionalità ex art. 53 Cost. e si fonda la legittimità del complesso di atti posti in essere per l'acquisizione del tributo stesso.

⁽⁴⁹⁾ Il problema derivante dalla necessità di trascurare, nell'analisi dell'impianto normativo dell'Irap, la distinzione tra presupposto e base imponibile sembrerebbe tuttavia superabile laddove si consideri che la distinzione tra presupposto e base imponibile è stata elaborata dalla scienza giuridica quale mero strumento da impiegare ai fini della migliore comprensione e sistemazione della disciplina oggetto di studio. Il superamento della detta distinzione concettuale potrebbe dunque rendersi necessario al fine di giungere ad una ricostruzione diversa da quella tradizionale della disciplina degli

Lasciando per il momento da parte le problematiche relative alla giustificazione del tributo in senso economico e giuridico (che saranno poi oggetto di trattazione analitica e approfondita, rispettivamente nei capitali II e III del presente lavoro), va precisato il motivo per cui la confusione nell'individuazione del presupposto impositivo deriva, preliminarmente, dallo stesso costruito normativo del d. lgs. n. 446/1997.

Ed infatti, se, da un lato, il presupposto dell'Irap viene definito dall'art. 2 del citato decreto come *“l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”*, specificandosi che *“l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta”*⁽⁵⁰⁾, dall'altro, il legislatore, chiamato - all'art. 4 del citato decreto - a fissare le regole di determinazione della base imponibile, individuando l'oggetto dell'imposta nel *“valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata”*, sembra introdurre un ulteriore elemento integrante il presupposto dell'imposta. Ne deriva una evidente commistione di piani tra presupposto, oggetto e base imponibile⁽⁵¹⁾.

elementi che compongono la fattispecie imponibile; SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 23. L'A. ritiene, infatti, che la separazione tra l'art. 2 e l'art. 4 del d.lgs. n. 446/1997 non può essere così pregnante da impedire un qualsiasi tentativo di ricercare la giustificazione dell'imposta al di fuori della sola definizione normativa del suo presupposto in quanto non è detto che i profili quantitativi della fattispecie debbono essere sempre confinati nella disciplina della base imponibile, escludendo dalla ricostruzione del presupposto ogni aspetto suscettibile di influire, sia pur indirettamente, sul *quantum* dell'imposta.

⁽⁵⁰⁾ Come osserva FEDELE A, *Prime osservazioni in tema di Irap*, op. cit., pag. 458, l'organizzazione “istituzionale” di attività o enti implica, per “equiparazione” legale, un'attività produttiva.

⁽⁵¹⁾ Nel senso che presupposto e base imponibile costituiscono il nucleo essenziale della fattispecie impositiva e siano tra loro collegati, pur riconoscendo alla distinzione tra essi valore non solo concettuale, RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., pag. 140. L'A. osserva altresì che in alcuni casi dal presupposto possono scaturire obblighi formali e strumentali pur in assenza di imponibile come gli obblighi dichiarativi che sussistono anche in assenza di reddito. Ed infatti, se il presupposto si

La confusione deriva probabilmente dal fatto che, a differenza di quanto accade per altri tributi, nell'Irap la definizione normativa del presupposto non ingloba in sé l'indice di capacità contributiva assoggettato a tassazione⁽⁵²⁾, né fornisce immediatamente criteri per l'individuazione dell'imponibile⁽⁵³⁾. È infatti evidente che “l'esercizio di

definisce con riferimento all'*an* dell'obbligazione, l'obbligazione stessa esiste in quanto dovere di pagare una determinata somma di denaro. Pertanto, quanto è distinguibile nello studio delle norme in astratto, lo è assai meno se si guardi alla fattispecie concreta cui si ricollega ciascuna obbligazione tributaria, essendo quest'ultima effetto di una complessiva situazione di fatto in cui rientrano anche gli elementi concorrenti a determinarne la misura; in questo senso cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 26.

⁽⁵²⁾ Basti pensare, a titolo esemplificativo, che nelle imposte sui redditi, il presupposto è rappresentato dal possesso del reddito, ovvero da una situazione di fatto che è in quanto tale espressione di ricchezza tassabile. In sostanza un medesimo tipo di evento materiale rientra al tempo stesso nel presupposto e nella base imponibile. In buona sostanza, per le imposte sul reddito il presupposto e la base imponibile coincidono perché entrambe rappresentate dal reddito, il quale, in quanto “accrescimento del patrimonio di un soggetto in un certo periodo (cd. “ricchezza novella”, FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Padova, 2005, pag. 2), “*mensura consistit*”; così SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 24. Diverso è, invece, il discorso relativo all'Irap, dove la mera enunciazione del presupposto, come si vedrà, non è sufficiente a spiegare la *ratio* del tributo, essendo invero necessaria un'ulteriore specificazione, rappresentata dalla individuazione dell'oggetto dell'imposta.

Tuttavia, questo dato, singolarmente considerato, non può di certo essere motivo di censura dell'imposta, in quanto sussistono all'interno dell'ordinamento altre ipotesi in cui la conformità del prelievo alla capacità contributiva (e quindi, prima ancora, l'individuazione di un indice di capacità contributiva) è assicurata da elementi della disciplina diversi dal presupposto. Si osservi, per esempio, e senza alcuna pretesa di esaustività dell'argomento, che l'Iva, se considerata imposta sui consumi, gravante perciò non sulla ricchezza dei soggetti passivi, ma su quella dei consumatori finali, è un classico esempio della difficoltà di ricostruire il presupposto del tributo quale espressione della capacità contributiva che lo giustifica (essendo quest'ultima semmai ricollegabile all'istituto della rivalsa obbligatoriamente previsto per spostare il peso dell'imposta sul consumatore finale), proprio perché, come nel caso dell'Irap, la normativa non è stata formulata in materia tale da mettere in luce questo aspetto. O ancora, si pensi alle discussioni sul ruolo dell'incremento di valore nell'Invim rispetto al trasferimento dell'immobile, sulla conseguente possibilità di ricondurli entrambi ad un unico presupposto oppure sull'opportunità di collocare l'indice di capacità contributiva rappresentato dall'incremento di valore, al di fuori della categoria del presupposto e all'interno della base imponibile; cfr. DI PIETRO A., *Lineamenti di una teoria giuridica dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili*, Milano, 1978, pag. 117; PERRONE A., *Contributo alla definizione del presupposto dell'Invim*, Macerata, 1974, pag. 60.

⁽⁵³⁾ Cfr. FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, *op. cit.*, pag. 458. Il presupposto, inteso come la titolarità dell'organizzazione produttiva nell'ampia gamma di poteri di coordinamento, gestione e direzione che la caratterizzano, non consiste certo in sé, in un fatto economico di arricchimento dell'esercente tali poteri, né in un'entità patrimoniale posseduta dall'esercente stesso e scambiabile sul mercato, ma

un'attività autonomamente organizzata" non è di per se stesso un fatto espressivo di capacità contributiva suscettibile di misurazione⁽⁵⁴⁾ e per questo l'interprete che volesse individuare il presupposto dell'imposta e, nello stesso tempo, trovarne la *ratio*, non potrebbe accontentarsi dell'analisi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, bensì necessiterebbe di andare a completare la sua indagine con il riferimento all'oggetto dell'imposta (contenuto come detto nella disciplina della base imponibile), il quale contribuisce a dare una al presupposto una sorta di "misurabilità", creando una relazione immediata con la base imponibile dell'imposta stessa⁽⁵⁵⁾.

Sotto questo profilo, la definizione normativa del presupposto di cui all'art. 2 cit. potrebbe quindi apparire insoddisfacente, ponendo essa in ombra la *ratio* dell'imposta che, lungi dal poter essere immediatamente evidenziata dall'esercizio di un'attività produttiva, va individuata nella

esprime una situazione e una differenza sociale economicamente rilevanti che devono essere necessariamente misurate col ricorso al parametro del valore della produzione netta. Si veda in proposito, anche GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, *op.cit.*, pag. 627.

⁽⁵⁴⁾ Se il presupposto deve individuare fatti o situazioni espressivi di ricchezza, è naturale che questi (o almeno alcuni elementi di essi) abbiano una valenza quantitativa e che dunque i medesimi elementi siano rilevanti anche ai fini della misurazione di tale ricchezza, cioè della quantificazione dell'imponibile. In proposito, cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, *op. cit.*, pag. 209, nel senso che la teoria del presupposto studia le norme che stabiliscono "in presenza di quali eventi ed in che misura il tributo è dovuto"; MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, pag. 165, nel senso che "il presupposto d'imposta ha una dimensione, una grandezza che deve essere misurata per l'applicazione del tributo; ancora GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, pag. 94, nel senso che il presupposto "fornisce anche la base fondamentale che, integrata da altri fattori, consente la concreta determinazione dell'ammontare del debito d'imposta". Da ultimo, appare importante richiamare la ricostruzione dottrinale di A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, 1985, pag. 199. L'A. ritiene che la fattispecie imponibile debba essere divisa in due parti, "delle quali una contiene la descrizione del presupposto di fatto e l'altra disciplina gli effetti giuridici che si producono al suo verificarsi", riconducendo a tale seconda parte "il tasso d'imposta e il parametro cui deve commisurarsi quel tasso". Per ottenere la base imponibile occorre, dunque, misurare il parametro che, di conseguenza, viene ad essere costituito da elementi fattuali concorrenti comunque a formare la fattispecie da cui deriva l'obbligazione tributaria.

⁽⁵⁵⁾ Appare dunque necessario ricercare una più corretta descrizione del presupposto al fine di farlo corrispondere alla definizione dogmatica per cui esso manifesta una qualche capacità contributiva assunta dal legislatore a titolo del prelievo, così GRANELLI A.E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, pag. 194.

volontà legislativa di colpire la detta attività produttiva solo in quanto generatrice di un valore della produzione tassabile⁽⁵⁶⁾.

In altri termini, l'Irap assume ad oggetto⁽⁵⁷⁾ il valore aggiunto prodotto, di cui è evidente la natura "quantitativa", e benché tale elemento sia preso in considerazione nella disciplina positiva essenzialmente ai fini della individuazione della base imponibile (che - salve le specifiche regole di calcolo e determinazione - è effettivamente rappresentata dal valore aggiunto della produzione), esso non sembra meno rilevante dell'esercizio di attività produttive (elemento, come detto, assunto formalmente a presupposto del tributo) rispetto alla *ratio* dell'imposta; ciò - se non altro - perché, in mancanza di valore aggiunto non vi è alcuna tassazione⁽⁵⁸⁾. Pertanto, il valore aggiunto prodotto viene inevitabilmente, ancorché non esplicitamente, a confluire nel presupposto dell'imposta normativamente determinato⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁶⁾ Come osserva Schiavolin, la definizione normativa genera della perplessità anche per l'evidente distanza tra essa e le teorie economiche dalle quali il legislatore sembra aver tratto ispirazione. Infatti, il riferimento all'attività produttiva in quanto tale è genericamente addotto a giustificazione dei vari tributi sul *business*, aventi ad oggetto fatti economici assai diversi tra loro come il fatturato lordo, il patrimonio e il valore aggiunto; quindi, se il legislatore ha deciso di tassare il valore aggiunto, tale scelta deve necessariamente trovare uno specifico fondamento nella sua esistenza conseguente all'attività svolta. In altri termini, se tra i vari possibili tributi sull'attività il legislatore ne ha scelto uno sul valore aggiunto, ciò significa che ha considerato rilevante la produzione di tale specifica tipologia di ricchezza, che, quindi, non può non assumere importanza anche a livello di definizione del presupposto. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 209.

⁽⁵⁷⁾ Alcuni Autori, riprendendo una non diffusissima distinzione concettuale, riescono a superare l'*impasse* del non ritrovare un elemento suscettibile di misurazione economica nella definizione del presupposto dell'Irap, senza far riferimento alla base imponibile, individuando, quindi, nel valore della produzione netta, non l'elemento costitutivo della base imponibile, ma l'oggetto dell'imposta; cfr. BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in op.cit., pag. 470.

⁽⁵⁸⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 26.

⁽⁵⁹⁾ In tal modo, tra le altre cose, ha impostato il problema la stessa Corte Costituzionale, quando nella nota sentenza n. 156/2001, che sarà poi oggetto di più ampie considerazioni, ha affermato la razionalità della scelta legislativa di tassare il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Poiché l'applicazione dell'Irap è giustificata dalla produzione di valore aggiunto, appare allora opportuno analizzare la rilevanza del valore aggiunto a fini del prelievo al di là delle distinzioni tra presupposto e base imponibile, in modo tale che risalti l'importanza di tutti gli elementi fattuali della fattispecie impositiva; ciò soprattutto al fine di meglio individuare la giustificazione economica e giuridica del prelievo.

Ed infatti, la produzione di nuova ricchezza ha un rilievo essenziale nella configurazione dell'indice di capacità contributiva addotto a giustificazione del tributo ed è altresì necessario per il sorgere dell'obbligazione tributaria, in quanto senza valore aggiunto non ci sarebbe ricchezza tassabile. L'Irap, infatti, si caratterizza come tributo non solo "commisurato" al valore aggiunto, ma anche "giustificato" dalla produzione del medesimo⁽⁶⁰⁾, sicché una definizione del suo presupposto tale da risultare genericamente riferibile ad un qualsiasi prelievo sulla produzione sarebbe insufficiente ad esprimerne l'essenza⁽⁶¹⁾.

⁽⁶⁰⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 210.

⁽⁶¹⁾ Il problema sarà, semmai, come inserire la produzione di valore aggiunto nel presupposto dell'Irap, che nella formulazione dell'art. 2 non vi fa invece alcun riferimento. In proposito, pare opportuno ricordare che la dottrina si è in genere limitata a prendere atto della definizione normativa del presupposto del tributo. Si vedano, ad esempio, BORIA P., *I tributi locali*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002, pag. 341; DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002, pag. 501; FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, op. cit., pag. 461; alcuni, invece, si sono accorti dell'essenzialità della produzione di un valore, benchè non contemplata dalla norme, per realizzare la fattispecie tassabile, in questo senso LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in op. cit., pag. 1413. Si veda, inoltre, FERLAZZO NATOLI L., *Considerazioni preliminari sull'Irap*, in *Boll. Trib.*, 1998, pag. 9, che afferma che il legislatore ha in realtà distribuito il presupposto in diversi segmenti normativi; Inoltre, cfr. COCIANI S.F., *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003, pag. 250, il quale fonda sul criterio dell'interpretazione adeguatrice la necessità di accettare la definizione legislativa del presupposto che lo identifica col valore aggiunto prodotto. Interessante la posizione di BUCCICO C., *L'Irap nel sistema tributario italiano*, op. cit., pag. 108, l'A. ritiene che occorre integrare la definizione del presupposto con quella della base imponibile, facendo così emergere, come "fatto generatore dell'imposizione", non il mero esercizio di un'attività, ma la produzione di valore aggiunto tramite le attività di cui all'art. 2, d.Lgs. n. 446/1997.

Dopo aver dunque chiarito, alla luce delle sopra esposte considerazioni, la necessità di dover procedere analizzando il presupposto dell'Irap senza poter prescindere dall'indice di misurazione della fattispecie imponibile che di detto presupposto rappresenta l'“in sé”⁽⁶²⁾, si ritiene a questo punto opportuno soffermarsi su quegli elementi di cui al richiamato art. 2 del d.lgs. n. 446 che, secondo il legislatore, giustificano la soggezione a questo tipo di prelievo.

3. Il presupposto dell'Irap ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997.

3.1. L'esercizio di un'attività per la produzione e lo scambio di beni e per la prestazione di servizi. Analogie e rinvii all'art. 2082 cod. civ..

Ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, il presupposto dell'Irap risiede, come detto, nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata⁽⁶³⁾ per la produzione e lo scambio di beni e per la prestazione di servizi⁽⁶⁴⁾.

⁽⁶²⁾ Il valore aggiunto prodotto non è dunque assunto semplicemente come un ragionevole criterio di stima della forza economica espressa dalla posizione del titolare dell'organizzazione: esso rappresenta piuttosto l'“in sé” di quella forza economica, perché i “poteri di coordinamento, di direzione e controllo” determinano la soggezione al tributo in quanto la “potenzialità produttiva” si sia manifestata in un valore aggiunto. Rilevante non è una mera “potenzialità”, bensì un risultato concretamente conseguito (cioè una ricchezza maggiore di quella consumata) per effetto dell'impiego dei fattori già realizzato, non della semplice disponibilità di essi: l'organizzazione stessa, perciò è indice di ricchezza in quanto “fonte” di quel “valore aggiunto” ed è per questo che la definizione del presupposto non può prescindere dalla produzione di valore aggiunto; cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici, op. cit.*, pag. 217.

⁽⁶³⁾ Come noto, la precisazione “autonomamente organizzata” è stata aggiunta dal d.lgs. n. 137 del 1998 al testo originario dell'art. 2, d.lgs. n. 446/1997.

⁽⁶⁴⁾ Preme preliminarmente ricordare che nella legge delega (l. n. 662 del 1996) si prevedeva semplicemente che l'imposta fosse applicata “*in relazione all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni e servizi, nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche*”. Il concetto di “attività organizzata per la produzione di beni o servizi” si combina con il riferimento ad una serie di figure soggettive, in modo da chiarire come tra le attività produttive rientrino non solo le imprese, ma anche le arti e le professioni, e non solo le attività tipicamente economiche, ma anche

In proposito, si deve prima di tutto evidenziare che, quanto al significato da annettere rispettivamente ai requisiti dell'abitudine, intesa quale reiterazione nel tempo di operazioni economiche omogenee tali da dimostrare la non episodicità dell'attività svolta, dell'organizzazione e della produzione e scambio di beni e servizi pare potersi fare riferimento, quanto meno in via tendenziale e di prima approssimazione, alle corrispondenti nozioni dettate dallo stesso legislatore tributario in tema di imposte sui redditi⁽⁶⁵⁾; e ciò sia in quanto la stessa disciplina generale dell'Irap (ad esempio in tema di soggetti passivi di cui all'art. 3) tende a richiamare in termini concetti già noti al diritto tributario, come, ad esempio, la nozione di impresa commerciale ovvero di arte o professione, sia anche perché non sembrano ravvisarsi argomenti che depongano nel senso di un particolarismo e di una autonomia delle

quelle degli enti non commerciali, dello Stato e delle Pubbliche Amministrazioni, purché dirette alla "produzione di beni e servizi". Nella relazione al disegno di legge delega, invece, si individua il presupposto quale indice di capacità contributiva, semplicemente nell'esercizio di attività. Oltretutto, già la Commissione di studio per il decentramento fiscale affermava che l'esercizio di un'attività organizzata, a prescindere dai suoi risultati produttivi, dovesse essere considerata - di per sé stessa - indice, sia del beneficio tratto dai servizi pubblici, sia di un'autonoma capacità contributiva.

⁽⁶⁵⁾ Si pensi ad esempio ai riferimenti contenuti negli artt. 87 e 51 Tuir. Che il riferimento possa essere fatto alle nozioni codicistiche, o meglio ancora alle corrispondenti nozioni individuate nell'ambito delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, pare potersi altresì desumere anche dall'esame dell'art. 3 del d. lgs. n. 446 il quale, seppur relativo ai soggetti passivi, sembra rifarsi alla disciplina già dettata in materia di imposte sui redditi e ciò proprio per effetto del rinvio sia al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che al d.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633. In tal senso, ancora, SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, cit., pag. 773, ove la confutazione della tesi che propugna la ricostruzione autonoma dei vari significati ai fini Irap, ricostruzione questa che sembra esclusa proprio dall'art. 3 il quale appunto riaggancia la definizione del presupposto a regole e nozioni tratte dalla disciplina delle imposte sui redditi (artt. 87, 51, 49, 29 Tuir). Sul tema si noti poi che la dottrina da ultimo citata identifica quindi una certa coincidenza tra la nozione di abitudine dell'attività di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 446 con quella riferita alla professionalità di cui al comma 1 dell'art. 51 Tuir, ad esempio richiesto per la configurabilità del reddito come d'impresa. Si noti poi che l'impostazione in questa sede accolta sembra altresì maggiormente coerente pure con lo spirito della nuova imposta che, per intuibili esigenze semplificatorie (anche a beneficio dell'amministrazione finanziaria, sia centrale che locale), tende a rifarsi a concetti e nozioni già note, e ciò proprio attraverso il ricorso - ove possibile - a figure giuridiche già disciplinate ai fini delle imposte sui redditi.

definizioni in tema di Irap (se non per quanto riguarda il requisito specifico dell'autonomia su cui ci soffermeremo tra breve) rispetto a quelle già contenute nella disciplina di altre imposte la cui interpretazione risulta da tempo sedimentata e alle quali può utilmente attingersi per quanto riguarda alcuni aspetti definitori di questa imposta⁽⁶⁶⁾, sia infine perché - sotto il profilo logico-sistematico - non avrebbe granché senso, salvo deroghe espresse (peraltro a volte riscontrabili nella disciplina dell'imposta allo studio), prevedere ad esempio una nozione d'impresa (nel senso di attività organizzata) rilevante ai fini Irap di maggiore o minore ampiezza rispetto a quella già codificata ai fini delle altre imposte già conosciute. Difatti qualora l'imposta avesse una platea di soggetti passivi diversi da coloro che, ai fini delle imposte sui redditi, esercitano determinate attività considerate rilevanti ai fini Irap, si avrebbe probabilmente una discriminazione difficilmente giustificabile.

Fatte queste preliminari considerazioni di metodo, ci si deve, però, subito ricredere osservando che la definizione di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 446 cit. rappresenta, come evidente, una definizione che riecheggia quella di imprenditore⁽⁶⁷⁾ di cui all'art. 2082 cod. civ.⁽⁶⁸⁾,

⁽⁶⁶⁾ In tal senso COCIANI S.F., *Attività autonomamente organizzata e Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, pag. 7, il quale ricorda che una delle preoccupazioni della Commissione Gallo consisteva nel fatto che l'introduzione della nuova imposta fosse il meno "traumatica" possibile. A tal fine il richiamo a concetti e nozioni già note agli operatori del diritto tributario (sia essa l'amministrazione finanziaria ovvero i contribuenti) avrebbe contribuito a rendere più spedita l'applicazione del nuovo tributo, nato anche per coniugare l'obiettivo della semplificazione.

⁽⁶⁷⁾ Relativamente al concetto di impresa si vedano da un punto di vista manualistico ASCARELLI T., *Corso di diritto commerciale. Introduzione alla teoria dell'impresa*, Milano, 1962; GALGANO F., *Diritto commerciale, I, Imprenditore*, Bologna, 1991; COTTINO G., *Diritto commerciale, I*, Padova, 1993; BUONOCORE V., (a cura di), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 1997; JEAGER P.G. – DENOZZA F., *Appunti di diritto commerciale, I, Impresa e società*, Milano, 2000; GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2003, pag. 1307 ss.; FERRI G., *Manuale di diritto commerciale*, (a cura di) C. Angelici- Ferri G.B., Torino, 2006; CAMPOBASSO G.F., *Diritto commerciale, I, Diritto dell'impresa*, Torino, 2008, 23 ss. Si veda inoltre per un esame più approfondito OPPO G., *Impresa e imprenditore (Diritto Commerciale)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, il quale, peraltro, in tema di

secondo cui, “è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi”⁽⁶⁹⁾, ovvero

organizzazione osserva come “l'organizzazione non è a differenza di altre notazioni di quella definizione, come l'economicità e la professionalità, solo un carattere dell'attività: è, appunto una ulteriore componente, certo strutturalmente e funzionalmente collegata alla prima nella realtà giuridica globale dell'impresa, ma essa stessa dotata di una propria realtà e come tale oggetto di propri riferimenti normativi tanto nell'aspetto di organizzazione patrimoniale quanto in quella di organizzazione personale”; Id., *L'impresa come fattispecie*, in *Riv. dir. civ.*, 1982, pag. 1099 e ss.; RIVOLTA G.C.M., *La teoria giuridica dell'impresa e gli studi di Giorgio Oppio*, in *Riv. dir. civ.*, 1987, I, pag. 203 e ss. In materia tributaria, invece, si vedano FANTOZZI A., *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva*, Milano, 1982, pag. 1 e ss.; Id., *Impresa e imprenditore (Diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989, pag. 2; POLANO M., *Impresa nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, VII, Torino, 1992, pag. 197 ss.; GIOVANNINI A., *La nozione di imprenditore*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.*, II, Torino, 1994, pag. 419; STEVANATO D., *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994, pag. 45 e ss.; FICARI V., *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, pag. e 32 ss.; ZIZZO G., *I redditi di impresa*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2009, pag. 197 e ss.; TINELLI G., *Redditi d'impresa*, in *Tinelli (a cura di), Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pag. 496 e ss..

⁽⁶⁸⁾ In generale sulle problematiche connesse al recepimento di concetti del diritto comune in campo tributario (es. anche con riferimento all'impresa commerciale) si veda: MICHELI, *Appunti sull'interpretazione e l'integrazione della legge tributaria*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, pag. 109 e la bibliografia ivi richiamata, come pure BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, pag. 1434. Sul carattere recettizio del richiamo alla disciplina civilistica in tema di reddito d'impresa e, in particolare, sulla funzione integratrice dell'art. 2195 c.c. si veda altresì TINELLI G., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pag. 72.

⁽⁶⁹⁾ L'ordinamento tributario, con riferimento all'Irpef e all'Iva, stabilisce, invece, una definizione di impresa più ampia rispetto a quella del codice civile. Infatti, mentre in forza dell'art. 2082 c.c. è imprenditore colui che “esercita professionalmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi”, l'art. 55 del DPR n. 917/1986 e l'art. 4 del DPR n. 633/1972, prescindendo, invece, dal concetto di organizzazione (il quale ha carattere residuale), considerano imprenditori coloro che svolgono una delle attività indicate dall'art. 2195 c.c. e, ai soli fini dell'Irpef, coloro i quali svolgono una delle attività agricole di cui all'art. 32, lett. b) e c), del Tuir, eccedendo i limiti ivi indicati, mentre, ai fini Iva, anche coloro che svolgono qualunque attività di cui all'art. 2135 c.c. (compresa, quindi, a differenza dell'Irpef, l'attività di coltivazione e senza alcun limite quantitativo per l'allevamento e le attività agricole connesse). Le ragioni che hanno determinato tale soluzione da parte del legislatore fiscale sono di carattere pratico, avendo voluto evitare che il regime fiscale applicabile fosse dipeso dal concetto di “organizzazione”, che, notoriamente, è meno oggettivo rispetto alle singole attività indicate agli artt. 2195 e 2135 c.c.. Come evidenziato in FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 842, la scelta del legislatore tributario in tal senso si giustifica con le esigenze di certezza e di semplificazione cui si ispira il diritto tributario, le quali hanno reso inopportuno un mero rinvio alla nozione civilistica di imprenditore soprattutto alla luce delle divergenze dottrinali che caratterizzano tale definizione. Nello stesso senso si è espresso BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 285, secondo il quale le esigenze di semplificazione e certezza del rapporto tributario hanno indotto ad introdurre la regola derogatoria in esame che comporta la rilevanza oggettiva delle attività commerciali

colui che crea la ricchezza mediante l'organizzazione di fattori produttivi⁽⁷⁰⁾.

La circostanza che il presupposto dell'Irap sia stato definito con riferimento specifico alla figura dell'imprenditore, benché soggetti passivi del tributo non siano solo le imprese, ma anche gli esercenti attività di lavoro autonomo, potrebbe quindi già essere indicativa del tipo di ricchezza che con tale tributo vuole andarsi a colpire, ovvero quella ricchezza che è rappresentata propriamente dall'organizzazione di quei fattori produttivi che, secondo le principali teorie economiche, costituisce il nucleo dell'attività imprenditoriale⁽⁷¹⁾.

Effettivamente (come si dirà meglio nel prosieguo), perché possa integrare il presupposto dell'imposta ed essere assoggettabile ad Irap,

indipendentemente dalle modalità di svolgimento. La conseguenza di quanto detto sta nel fatto che, con riferimento ai tributi suddetti, saranno considerati imprenditori tutti quei soggetti che il codice civile annovera tra i lavoratori autonomi per il solo fatto di svolgere una delle attività sopra indicate.

⁽⁷⁰⁾ BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, op. cit., pag. 473; l'A. osserva in proposito che il legislatore tributario ha definito il presupposto dell'Irap oggettivando la nozione soggettiva dell'imprenditore di cui al codice civile al fine di ricollegare ad essa il sorgere dell'obbligazione tributaria.

⁽⁷¹⁾ Sulla distinzione tra attività produttive di reddito d'impresa e attività produttive di reddito di lavoro autonomo si veda, *ex multis*, LUPU, R., *Diritto Tributario. Parte speciale*. Milano, 2005, pag. 89. In particolare, se per le società di persone e di capitali esiste una presunzione assoluta di svolgimento di attività d'impresa, per i soggetti diversi occorre, perché si abbia reddito d'impresa, che l'attività svolta sia abituale ovvero non occasionale e svolta con continuità, e deve rientrare tra le attività di cui all'art. 2195 cod. civ.. Tali attività, ai sensi dell'art. 55 Tuir, sono considerate produttive di reddito d'impresa ancorché sprovviste "di un'organizzazione in forma di impresa". Rientrano così nella categoria del reddito d'impresa un gran numero di attività prive di una struttura organizzativa, cioè di beni strumentali, merci o collaboratori salariati. Rientrano inoltre in tal categoria anche le prestazioni di servizi non riconducibili all'art. 2195 cod. civ., in quanto prive di contenuto materiale, ma produttive di reddito di impresa se "organizzate in forma di impresa". Dipende dunque dal requisito dell'organizzazione l'inquadramento o meno nel reddito d'impresa di queste attività di per sé né materiali, né intrinsecamente intellettuali. In tutti questi casi l'esercizio dell'attività per il tramite di un'organizzazione darebbe luogo a reddito d'impresa, mentre lo svolgimento individuale delle medesime attività dovrebbe dar luogo a redditi di lavoro autonomo. A tal proposito, preme ricordare che l'art. 53 Tuir definisce i redditi di lavoro autonomo in maniera residuale riferendosi a quelli derivanti da "attività artistiche e professionali", svolte in modo abituale ancorché non esclusivo, che però non rientrano né tra i redditi agrari, né tra i redditi d'impresa.

l'attività tipica svolta dal professionista intellettuale non può essere quella tipica connotata dal carattere della personalità, poiché, ai fini Irap, essa presuppone e necessità dell'esercizio di un'ulteriore attività, autonoma, svolta in forma d'impresa, e quindi autonomamente organizzata, nel senso inteso dagli artt. 2082 e 2238 cod. civ., posto che il concetto di autonoma organizzazione non è configurabile in relazione alla tipica ed unica attività professionale esercitata.

Sotto il profilo civilistico il requisito dell'organizzazione è infatti elemento imprescindibile e costitutivo delle nozioni di imprenditore e di azienda, poiché l'art. 2082 cod. civ. definisce l'imprenditore come colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi; mentre, l'art. 2555 c.c. definisce l'azienda come il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa⁽⁷²⁾. Tale organizzazione, pur essendo legata all'iniziativa e all'attività dell'imprenditore, costituisce un organismo economico a se stante, con una propria capacità produttiva (che, per semplicità, può ravvisarsi nel cd. avviamento), tanto che può staccarsi dalla persona che lo ha creato e può essere affittato (art. 2562 cod.civ.) o ceduto (art. . 2556 cod. civ. e ss.)⁽⁷³⁾.

⁽⁷²⁾ L'organizzazione consiste nel collegamento funzionale tra i beni di un complesso produttivo unitario, destinati all'esercizio di un'impresa, i quali costituiscono l'azienda ed in un certo senso rappresentano un *quid pluris* rispetto attività di lavoro personali dello stesso imprenditore; in tal senso FERRARI, *Azienda*, in *Enc. Dir.*, vol. IV, Milano, 1959, pag. 681 e ss..

⁽⁷³⁾ Se questa è la nozione di "organizzazione" nell'ambito civilistico dell'impresa, deve, però, rilevarsi che essa è, di regola, assente in rapporto all'esercizio delle professioni intellettuali, le quali, al contrario, sono caratterizzate dal requisito dell'*intuitus personae*. Infatti, l'art. 2232 c.c. stabilisce che "*il prestatore d'opera deve eseguire personalmente l'incarico assunto*". Ne consegue che nell'esercizio delle professioni intellettuali sarebbe, in via di principio, assolutamente non configurabile l'esistenza di un'organizzazione di beni, che possa funzionare separatamente e indipendentemente dall'intervento del professionista, dovendo essere prevalente la sua attività personale rispetto all'eventuale utilizzazione di qualsivoglia organizzazione di beni strumentali, che non potrà mai essere di carattere sostitutivo.

Esaminando l'art. 2 del d.lgs. n. 446, potrebbe destare quindi perplessità l'inclusione nel presupposto dell'imposta dell'attività di lavoro autonomo, la quale, benché non apertamente menzionata in detta norma, viene tuttavia espressamente presa in considerazione dal successivo art. 3 che definisce i soggetti passivi del tributo⁽⁷⁴⁾. Per questi motivi appare fondamentale il requisito dell'autonoma organizzazione⁽⁷⁵⁾ quale elemento determinante ai fini dell'individuazione e dell'analisi del presupposto dell'Irap (soprattutto, ma non solo, con riferimento ai lavoratori autonomi).

Tuttavia, prima di soffermarci sul profilo dell'autonoma organizzazione è importante approfondire l'analisi di tutti gli altri requisiti che integrano il presupposto impositivo.

3.2. L'irrelevanza del carattere commerciale o economico dell'attività svolta.

⁽⁷⁴⁾ Gli esercenti arti e professioni sono infatti considerati a tutti gli effetti soggetti passivi del tributo. Come si vedrà oltre con maggior dettaglio, l'art. 3 del d. lgs. n. 446/1997 specifica che *“soggetti passivi dell'imposta sono coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'articolo 2. Pertanto sono soggetti all'imposta ... le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell' articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico ...”*.

⁽⁷⁵⁾ Preme fin da subito anticipare che inizialmente l'art. 2 del d. lgs. 446 del 1997 indicava come presupposto dell'imposta l'esercizio abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Con l'art. 1, comma 1, del d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137, è stato modificato il testo dell'art. 2 del d.lgs. n. 446/97 mediante l'inserimento tra i termini “attività” e “diretta” della locuzione “autonomamente organizzata” e in tal modo, l'attività per essere assoggettabile all'Irap deve imprescindibilmente possedere una componente strumentale costituita da fattori materiali e personali. Se per le società non si pone alcun dubbio applicativo l'elemento organizzativo in oggetto può invece risultare assente nell'attività autonoma - professionale, con la conseguenza che occorrerà verificarne l'esistenza o meno per ogni singolo caso. D'altro canto, come giustamente rilevato in dottrina, se il legislatore avesse voluto colpire fiscalmente tutte le attività dirette alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, non avrebbe inserito le parole “autonomamente organizzata”, né avrebbe definito l'Irap come un'imposta reale che, pertanto, considera gli indici di ricchezza oggettivamente ed indipendentemente dal fatto che essi affluiscono nella disponibilità di un determinato soggetto; cfr. FANTOZZI, *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2003, pag. 32.

Occorre precisare che l'art. 2 del decreto Irap si differenzia rispetto alla nozione civilistica. Mentre quest'ultima fa espresso riferimento al requisito dell'economicità dell'attività imprenditoriale, la normativa Irap trascura volutamente questo carattere e non qualifica in alcun modo l'attività diretta alla produzione o scambio di beni o servizi che integra il presupposto del tributo⁽⁷⁶⁾. Per realizzare il presupposto dell'Irap non è richiesto, infatti, che l'attività abbia detto carattere economico né, a maggior ragione, che abbia il requisito della commercialità. Naturale corollario di questi principi è che - con riferimento agli enti non commerciali e alle amministrazioni pubbliche - il presupposto deve considerarsi integrato anche se l'attività è limitata al solo svolgimento delle attività istituzionali ivi incluse quelle non economiche ed indipendentemente dal risultato conseguito⁽⁷⁷⁾; da ciò si deve necessariamente trarre la conclusione che il presupposto è integrato anche quando l'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi è deliberatamente esercitata in perdita⁽⁷⁸⁾, così come accade per imprese pubbliche di mera erogazione⁽⁷⁹⁾.

⁽⁷⁶⁾ Occorre precisare che il carattere economico di un'attività è qualcosa di diverso dalla commercialità e quindi dall'esistenza di uno scopo di lucro. Ed infatti, se lo scopo di lucro implica l'esistenza di entrate superiori ai costi di produzione, l'economicità dell'attività viene ancora prima, riferendosi alla possibilità, in astratto, di coprire con i ricavi i costi di produzione. Solo laddove si possa escludere *a priori* la possibilità di coprire i costi, per esempio perché i prezzi dei beni e dei servizi sia deliberatamente fissato ad un livello tale da renderlo impossibile, si può escludere l'economicità della gestione.

⁽⁷⁷⁾ PROCOPIO M., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 3, 2008, pag. 529.

⁽⁷⁸⁾ Come rileva Gallo, non è quindi necessario, per l'identificazione delle fattispecie imponibili, che l'attività si qualifichi come soggettivamente od oggettivamente lucrativa, e neppure che essa abbia il carattere della commercialità. Tuttavia, è indispensabile la rilevanza economica e, dunque, la concreta remunerazione o l'astratta valutabilità in denaro di tutte o di parte delle prestazioni e dei servizi coordinati nell'esercizio dell'attività produttiva, sempreché non derivanti dall'esplicazione di altre e distinte attività organizzate, come tali, già soggette all'imposta. Le attività non economiche saranno pertanto assoggettate al tributo nella misura in cui esse comportino l'erogazione di compensi per prestazioni non

In sostanza, si tende a colpire un novero di attività piuttosto eterogenee tra loro: l'attività d'impresa commerciale ed agricola, le arti e le professioni, le attività di erogazione di servizi anche non commerciali e le attività istituzionali, ma tutte purché tali da palesare una qualche capacità contributiva, a prescindere dalla redditività. Ciò perché, come si vedrà, il legislatore mira a concentrarsi sul profilo del risultato dell'attività di organizzazione oggetto della tassazione⁽⁸⁰⁾, appunto, prima ed indipendentemente dal risultato economico ultimo⁽⁸¹⁾.

3.3. L'esercizio abituale di un'attività produttiva.

Altro requisito richiesto dal legislatore è quello dell'abitudine ovvero dello svolgimento dell'attività produttiva organizzata in via non

autonomamente organizzate (lavoro dipendente, collaborazioni coordinate e continuative, interessi e altre forme di remunerazione del capitale, eccetera). Ugualmente possono essere assoggettate a Irap le attività organizzative svolte dallo Stato, dagli enti pubblici e dalle amministrazioni pubbliche in genere, anche laddove si risolvano solamente in esercizio di pubbliche funzioni. Ovviamente, in questi casi, l'applicazione del tributo è limitata, di regola, alla misura dei compensi per prestazioni di lavoro dipendente. GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pag. 627. Secondo Fedele, che non debba necessariamente trattarsi di attività economica dipende dalla natura stessa della principale delle contribuzioni sostituite dall'Irap, ovvero il contributo per il Servizio Sanitario Nazionale, commisurato alle retribuzioni erogate da qualsiasi soggetto o organizzazione anche se avente ad oggetto attività meramente "erogatorie", le quali, al pari di tutte le altre, possono considerarsi produttive di beni e servizi. FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, op. cit., pag. 457.

⁽⁷⁹⁾ BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, op. cit., pag. 475.

⁽⁸⁰⁾ In altre parole, il riferimento alla produzione tende a sancire la quasi totale irrilevanza dei risultati economici anche potenziali dell'attività, se ed in quanto ulteriori rispetto al risultato economico derivante dal valore aggiunto della produzione al netto della remunerazione dei fattori produttivi (capitale e lavoro), così COCIANI S.F., *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit., pag. 251. Nello stesso senso, SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pag. 771; quest'ultimo Autore osserva che qualsiasi attività produttiva organizzata dà luogo al presupposto dell'imposta, indipendentemente non solo dallo scopo di lucro, ma anche dall'economicità, quindi anche se strutturalmente i costi di essa superano i proventi.

⁽⁸¹⁾ È dunque per tale motivo che, come si vedrà oltre, tra i soggetti passivi figurano anche le amministrazioni pubbliche e gli enti senza scopo di lucro, sia pur con diverse modalità di determinazione della base imponibile, CORASANITI G., *Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costit. e la graduale abrogazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, pagg. 973-974.

occasionale⁽⁸²⁾. Anche in questo caso la lettera della disposizione tributaria parlando di “esercizio abituale” si distacca dalla corrispondente disposizione civilistica che, invece, richiede il requisito della professionalità⁽⁸³⁾. In realtà, almeno da questo punto di vista, si deve ritenere che alla differenza terminologica non corrisponda una differenza sostanziale in quanto per professionalità si può senz’altro intendere la stabilità o non occasionalità dell’attività esercitata, ovvero l’abitudine⁽⁸⁴⁾ considerata quale reiterazione nel tempo di operazioni economiche omogenee - o comunque teleologicamente preordinate - tali da dimostrare la non episodicità dell’attività svolta⁽⁸⁵⁾, secondo considerazioni peraltro già da tempo consolidate in dottrina relativamente all’interpretazione del medesimo requisito nel settore delle imposte sui redditi e dell’Iva.

⁽⁸²⁾ Secondo Schiavolin, ciò non tanto perché un’attività occasionale non possa, sul piano economico, essere autonomamente organizzata e produrre un valore aggiunto, quanto perché si è preferito, da parte del legislatore, concentrare l’applicazione del tributo in capo a chi, rivesta stabilmente un certo ruolo economico e sociale e sia per questo, da un lato, più agevolmente controllabile dall’Amministrazione finanziaria e dall’altro, in condizione di attrezzarsi per adempimenti fiscali di un certo impegno. SCHIAVOLIN R., *L’imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 242.

⁽⁸³⁾ Consistente nel porre in essere “con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici, coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo”. Cfr. Ris. Min. n. 550326 del 24 novembre 1988. GALLO F., *Ratio e struttura dell’Irap*, op. cit., pag. 633 ritiene che la professionalità consiste nella “sequenza di atti e comportamenti coordinati e programmati e al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti”.

⁽⁸⁴⁾ GALGANO F., *L’imprenditore*, Bologna, 1991, pag. 18.

⁽⁸⁵⁾ Su cui TINELLI G., *Il reddito d’impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, pag. 82 e ss. Sul tema si veda altresì POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. privat. sez. comm.*, VII, Torino, 1992, pag. 189, il quale osserva che: “l’attività tenuta presente dal legislatore fiscale in tema di tassazione diretta, come pure per l’applicazione dell’Iva, e in genere nel campo dell’imposizione, è infatti, in primo luogo e di regola, attività ripetitiva di singole operazioni o di sequenze di atti come sopra caratterizzate. È quindi un qualcosa che si distingue essenzialmente per essere in genere, nei casi considerati, un agire, un operare volti al compimento di una serie (per principio) indefinita di atti di identica o affine connotazione tipologica, i quali appunto rassomigliandosi tutti pur nella propria autonomia rilevante, giungono a trasfondere alla risultante della loro ripetizione, l’attività appunto, il proprio carattere qualificativo”. La medesima dottrina ritiene poi che il concetto di esercizio per professione abituale di cui all’art. 51 Tuir “pare nella sostanza riferirsi al concetto usuale della professionalità, qui specificamente contraddistinto dall’abitudine, il che corrisponde a quanto osservato in precedenza con riguardo allo svolgimento dell’attività ed anche alla disciplina in materia di adempimenti contabili (...)”.

Tale requisito sembrerebbe essere stato richiesto dal legislatore dell'Irap per una pluralità di motivi. In primo luogo, perché un'attività occasionale non potrebbe essere autonomamente organizzata e produttiva di valore aggiunto. La presenza dell'aggettivo abituale, infatti, sottolinea che la stabilità è una delle caratteristiche che deve possedere un'attività organizzata suscettibile di essere considerata separatamente dal titolare del potere di organizzazione dei fattori produttivi⁽⁸⁶⁾.

In secondo luogo, l'abitudine serve al fine di concentrare l'applicazione del tributo in capo a chi, rivestendo stabilmente un certo ruolo economico-sociale, sia, da un lato, più agevolmente controllabile dall'Amministrazione finanziaria, dall'altro, in condizione di attrezzarsi per adempimenti fiscali di un certo impegno⁽⁸⁷⁾. Altra ragione⁽⁸⁸⁾ a

⁽⁸⁶⁾ Questa interpretazione del requisito dell'abitudine serve a convalidare una particolare concezione del presupposto dell'Irap, e precisamente quella che ravvisa il presupposto del tributo nella capacità del titolare dell'attività di organizzare i diversi fattori produttivi (cd. etero-organizzazione). Come si rileverà nel seguito della trattazione, infatti, uno dei maggiori problemi interpretativi suscitati da questo tributo è rappresentato dal significato dell'autonoma organizzazione quale requisito necessario per integrarne il presupposto applicativo. Ed infatti, per chi sostiene che detto requisito si riferisca alla cd. auto-organizzazione, ovvero alla necessità che l'attività produttiva non possa prescindere dalla figura del suo titolare e non sia quindi incardinata nell'organizzazione di un altro soggetto, l'aggettivo "abituale" cui si riferisce l'art. 2 indica che condizione necessaria e sufficiente per la realizzazione del presupposto impositivo, è lo svolgimento di un'attività "autonoma" qualificata dalla stabilità ovvero dalla professionalità. Tuttavia, se si ipotizza che lo svolgimento della propria attività imprenditoriale o professionale integra di per sé solo il presupposto d'imposta, la presenza dell'aggettivo abituale appare superflua ed incomprensibile, visto che l'abitudine, sia pure intesa come professionalità, è già *in re ipsa* nelle figure dell'imprenditore e del lavoratore autonomo, come definite dal Tuir cui rinvia l'art. 3 del d.lgs. n. 446, in tema di soggetti passivi Irap. Cfr. sul punto SALLUSTIO C., *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. Trib.*, 2002, 4, pag. 1297.

⁽⁸⁷⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 242, rileva che coloro che svolgono attività occasionali non sono soggetti ad Irap per ragioni di opportunità e semplificazione, in quanto, nel bilanciamento tra l'interesse degli enti impositori ad un gettito probabilmente non significativo e quello dei contribuenti a non essere colpiti da un prelievo ulteriore rispetto all'imposta sul reddito e a evitare i relativi adempimenti formali, il legislatore ha dato prevalenza al secondo.

⁽⁸⁸⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 242.

sostegno dell'applicabilità del tributo alle sole attività abitualmente esercitate potrebbe essere ravvisabile nella circostanza che il legislatore ha voluto così garantire ai soggetti passivi la possibilità di adeguare le modalità organizzative della sua attività in modo tale da sopportarne il peso mediante la traslazione dell'imposta o tramite adattamenti della combinazione dei fattori produttivi⁽⁸⁹⁾.

4. L'autonoma organizzazione quale elemento determinante per l'integrazione del presupposto impositivo dell'Irap.

4.1. I diversi possibili significati dell'autonomia organizzativa nel sistema Irap.

Come visto, l'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997 sancisce esplicitamente che il presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è costituito dall'*“esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”*. Fondamentale, quindi, alla completa e precisa individuazione del presupposto dell'imposta si presenta la necessità di dare un contenuto concreto alla locuzione *“autonoma organizzazione”*.

Soffermandoci quindi compiutamente sul requisito dell'autonomia organizzativa, riteniamo di dover in primo luogo accertare il motivo di tale aggiunta specificazione giacché - come già anticipato - il riferimento all'attività organizzata che costituisce il

⁽⁸⁹⁾In ogni caso, vale osservare che una sorta di imposizione per le attività occasionali esiste, sia pure indirettamente, sotto forma di indeducibilità del relativo costo, quando è possibile farne carico ad un soggetto passivo Irap, committente o acquirente di chi le svolge, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b) n. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997. Si tratta di una soggezione ad imposta alquanto discutibile in quanto riguarda la remunerazione di un apporto che non fa parte dell'attività organizzata del committente e, soprattutto, crea discriminazioni rispetto ai costi sostenuti nei confronti di soggetti *“non autonomamente organizzati”* che, invece, sono deducibili dalla base imponibile dell'acquirente o del committente.

presupposto d'imposta è stato introdotto nell'art. 2 in commento solo successivamente alla originaria versione dello stesso, e precisamente ad opera dell'art. 1, comma 1, del d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137⁽⁹⁰⁾.

⁽⁹⁰⁾ Probabilmente il mancato riferimento nell'originaria versione dell'art. 2 al requisito dell'organizzazione, pur previsto nella legge di delega del 23 dicembre 1996, n. 662, all'art. 1, comma 144, lett. b), era dovuto alla circostanza di averlo ritenuto implicito nel concetto di “esercizio abituale di attività”, essendo appunto inteso il requisito dell'organizzazione nella sua riduttiva accezione di mera “stabilità e programmazione di un'attività, non inserita in un'organizzazione altrui, cfr. COCIANI S.F., *Attività autonomamente organizzata e Irap*, op. cit., pag. 7. Rileva sul punto come la disciplina originariamente introdotta non fosse perfettamente conforme ai principi enunciati nella legge delega SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 779, il quale osserva altresì che, nel testo vigente, l'aver previsto che l'attività debba essere “autonomamente organizzata” pone l'accento sull'autonomia intesa sia sotto il profilo giuridico-formale che sotto quello economico-sostanziale. Tale autore ritiene comunque che nell'originaria stesura il requisito dell'organizzazione poteva considerarsi implicito e aveva soltanto il significato di giustificare l'esclusione da Irap delle attività occasionali d'impresa e di lavoro autonomo: sia perché carenti dell'organizzazione sotto il profilo temporale (cioè prive di abitualità), sia perché inserite in un'organizzazione altrui (cioè in quanto appartenenti ad altri soggetti, ovvero “non padrone di se stesse”, come per quanto attiene all'ipotesi della collaborazione coordinata e continuativa, ovvero dell'associazione in partecipazione con apporto di sola opera. La stessa Circ. min. n. 141/E/1998/86270 del 4 giugno 1998 sul punto afferma senza mezzi termini ed in maniera alquanto riduttiva che “l'obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è quello di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato. È il caso, ad esempio, dell'attività di collaborazione coordinata e continuativa che si configura soltanto laddove non vengano impiegati propri mezzi organizzati”.

Tuttavia, non sembra di potersi condividere tale teoria. Ed invero, come rileva COCIANI S.F. *Attività autonomamente organizzata e Irap*, op. cit., pag. 7, l'aggiunta nell'art. 2 della locuzione “autonomamente organizzata” sottende un mutamento di prospettiva rispetto alla versione originaria laddove poteva anche ritenersi implicito il requisito dell'organizzazione, il tutto in una accezione originariamente svalutativa dello stesso. Ben poteva infatti il legislatore essersi avveduto del fatto che può esservi organizzazione pur in assenza di abitualità e che detto requisito se apparentemente connaturato alla nozione stessa di impresa non necessariamente attiene la figura del lavoro autonomo. Non necessariamente infatti sussiste una relazione biunivoca tra l'abitualità e l'organizzazione, e il requisito dell'organizzazione, seppur connaturato nella nozione stessa di impresa, altrettanto non può ritenersi essere implicito con riferimento all'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è anche possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o di lavoro altrui, come peraltro osservato dal Giudice delle leggi nella sentenza n. 156/2001, ove è infatti aggiunto che “nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - (...) - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa”. Il fatto che il requisito dell'autonoma organizzazione sia stato introdotto successivamente presuppone quindi che il legislatore si sia avveduto della sua dimenticanza e abbia rimediato esplicitando che il presupposto del tributo esige

La circostanza che il presupposto dell'autonoma organizzazione sia stata inserito in un secondo tempo dal legislatore proprio a voler delimitare l'ambito di applicazione dell'imposta, escludendone così i soggetti non organizzati, consente infatti di comprendere che la *ratio* sottesa al chiarimento normativo è da rinvenirsi proprio nel requisito dell'organizzazione e nel fatto che la sua sussistenza implichi il ricorrere di un insieme di fattori produttivi indice di quella capacità contributiva che il tributo va a colpire, a significare che usufruire di un'organizzazione non propria (come nel caso del dipendente, del collaboratore o anche del professionista che si serva del servizio di terzi estranei alla sua attività) significa non essere, appunto, autonomamente organizzato⁽⁹¹⁾.

Tuttavia, per comprendere al meglio il senso di questa introduzione normativa, sembra necessario indagare le diverse possibili interpretazioni che possono riferirsi al requisito dell'autonoma organizzazione quale presupposto dell'imposta⁽⁹²⁾. Gli ampi dibattiti dottrinali sul punto hanno infatti rilevato come in primo luogo, il legislatore potrebbe aver voluto intendere un modo di essere dell'attività tale da essere spersonalizzata e funzionalmente autosufficiente; come tale, indifferente nella sua identità rispetto al soggetto che concretamente la espleta: in questo caso, le attività produttive di reddito d'impresa

l'esercizio di un'attività abituale autonomamente organizzata sia con riferimento alle attività di impresa che con riferimento alle attività extra-imprenditoriali in generale.

⁽⁹¹⁾ La Circolare ministeriale n. 141/E del 4 giugno 1998 emanata a commento del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, (articoli da 1 a 45) così come modificato ed integrato dallo stesso decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137 afferma forse involontariamente, ma significativamente che *“con riferimento alla locuzione ‘autonomamente organizzata’, si precisa che l’obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire è quello di escludere dall’ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all’esercizio d’impresa, di arti o professioni, non sono tuttavia esercitate mediante un’organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato”*.

⁽⁹²⁾ CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, op. cit., pag. 856.

ricadrebbero per definizione nell'area di operatività dell'Irap, ma quelle di lavoro autonomo ne sarebbero del pari escluse per definizione, non potendo “sopravvivere” in mancanza del professionista.

In secondo luogo, con il termine autonoma organizzazione si potrebbe far riferimento ad un apparato strumentale allo svolgimento dell'attività scaturente dalla combinazione di fattori produttivi ulteriori rispetto alle energie lavorative del solo contribuente, così intendendo ricomprendere nel presupposto Irap solo le attività svolte per il tramite dello stesso, e quindi “etero-organizzate”. Tale requisito non potrebbe essere però considerato immanente né all'attività di impresa, né a quella di lavoro autonomo e necessiterebbe, pertanto, di una verifica in concreto con riferimento ad entrambi i settori di attività⁽⁹³⁾.

In terzo luogo, l'autonomia organizzativa, secondo una nozione restrittiva, potrebbe riferirsi all'autoreferenzialità dell'attività, da intendersi tanto sul versante giuridico quanto su quello economico (cd. “auto-organizzazione”), potendosi in tal modo collegarsi ad entrambe le attività, sia di impresa che di lavoro autonomo. In questa ottica l'aggettivo “autonomamente” avrebbe una valenza meramente negativa,

⁽⁹³⁾ Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *L'organizzazione rilevante ex art. 2 del d. lgs. n. 446/1997: requisito necessario per i soli professionisti?*, in *Boll. Trib.*, 21, 2007, pag. 1686, il quale rileva come questa interpretazione sarebbe peraltro anche più coerente con il dato letterale dell'art. 2 che richiede il requisito dell'autonoma organizzazione a prescindere dalla tipologia di attività esercitata. Ciò anche in considerazione del fatto che se è vero che da un punto di vista civilistico, ai sensi dell'art. 2082 cod. civ., non può esservi impresa senza organizzazione, da un punto di vista fiscale, l'art. 55 del Tuir, prevede casi di reddito di impresa pur in assenza del requisito dell'organizzazione. Ne deriverebbe che la mancanza dell'organizzazione autonoma esclude la soggettività passiva Irap in ogni caso e non solo nelle ipotesi di lavoro autonomo. Sul punto FALSITTA G., *Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, pag. 789 e ss.; CIAMPOLILLO C., *La portata applicativa ai fini Irap della sent. della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001*, in *Il Fisco*, 2001, pag. 11409 e ss.; BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 315; PORCARO G., *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 976.

indicando l'esclusione dal campo applicativo dell'Irap solo di coloro che, come i collaboratori continuati e continuativi, svolgono un'attività a contenuto intrinsecamente professionali, ma inquadrati nell'organizzazione altrui⁽⁹⁴⁾.

L'interpretazione maggiormente condivisibile tra quelle sopra elencate sembra essere quella che identifica il presupposto dell'Irap nell'esistenza di una "etero-organizzazione", in quanto la soggettività passiva Irap degli esercenti attività organizzate presuppone che l'oggetto su cui possa estrinsecarsi il potere organizzativo esista e sia "autonomo", ossia distinto ed ulteriore rispetto alla mera attività lavorativa del titolare di tale potere.

Ed infatti, se si vuole dare un senso specifico alla *ratio* del tributo, in modo tale da consentire che lo stesso sia idoneo a colpire "*un'entità reale (diversa dal consumo, dal patrimonio e dal reddito) che si identifica con la potenzialità economica e produttiva espressa dal coordinamento, organizzazione e disponibilità dei fattori produttivi*"⁽⁹⁵⁾, è evidente che la tesi dell'auto-organizzazione mal si presterebbe a tale interpretazione. In tale prospettiva, presupposto impositivo è l'attività avente rilevanza economica, collegata cioè a fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica identificabili nei singoli fattori della produzione, mentre il soggetto passivo è colui che ha il potere di dirigere e organizzare la detta attività, poiché "*l'organizzazione produttiva ... si risolve*

⁽⁹⁴⁾ SALLUSTIO C., *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi applicative*, op. cit., pag. 1297. *Amplius*, cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999, pag. 777; GALLO F., *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. Dir. Aggiornamento*, V, Milano, 2001, pag. 661, e PORCARO G., *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione*, op. cit., 2002, 1, pag. 973.

⁽⁹⁵⁾ GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pag. 631.

per il suo titolare in disponibilità economiche di beni e prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alle potenzialità produttive dell'organizzazione stessa”⁽⁹⁶⁾.

Tale assunto sembrerebbe essere confermato dalla stessa genesi del tributo⁽⁹⁷⁾ che è nato per soddisfare l'esigenza di tassare non già la funzione organizzativa del gestore in sé considerata (ossia il lavoro dell'imprenditore, come fattore produttivo remunerato dal profitto), ma l'attività organizzata in quanto tale, il *business*, frutto dei poteri di scelta, combinazione e coordinamento di più fattori produttivi, incluso il lavoro del titolare, imprenditore o lavoratore autonomo che sia⁽⁹⁸⁾. I singoli fattori produttivi non costituiscono, infatti, l'attività organizzata, ma ne rappresentano semplicemente indici rivelatori dell'esistenza e della sua astratta forza economico-produttiva. In altri termini, sono necessari all'imprenditore per creare ed organizzare l'attività, ma non sono sufficienti di per sé soli a costituire l'attività.

Ne deriva che quando l'attività si identifica esclusivamente con il lavoro del titolare dell'attività organizzata, il presupposto impositivo non sussiste in quanto la funzione organizzativa del titolare presuppone dei fattori produttivi (capitali propri e/o altrui, lavoro altrui) su cui esercitare il potere organizzativo che nella fattispecie non esistono. In buona

⁽⁹⁶⁾ GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, *op. cit.*, pag. 631.

⁽⁹⁷⁾ A sostegno della tesi esposta per cui l'autonoma organizzazione non può essere intesa come auto-organizzazione dell'esercente l'attività soggetta ad Irap, vale precisare che già prima dell'aggiunta del requisito dell'autonoma organizzazione nella definizione del presupposto dell'Irap, l'art. 3 escludeva dal novero dei soggetti passivi di imposta coloro che esercitano un'attività intrinsecamente professionale nel quadro di una struttura organizzativa di terzi, per cui non c'era alcuna necessità di ribadire quanto già risultava dalla lettera e dalla *ratio* della legge. Perché l'aggiunta possa dunque avere un senso occorre interpretarla arricchendo il presupposto impositivo Irap con un ulteriore requisito rispetto al mero esercizio di un'attività lavorativa fuori dall'organizzazione altrui.

⁽⁹⁸⁾ Tanto emerge dai lavori della Commissione Gallo; cfr. COMMISSIONE PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Ministero delle Finanze, marzo 1996, pagg. 93 e ss.

sostanza, quando non esistono fattori produttivi diversi ed ulteriori dal mero lavoro del titolare dell'attività⁽⁹⁹⁾, non esiste quella “funzione organizzativa” del gestore che costituisce il presupposto impositivo dell'Irap.

Sotto questo profilo una svolta decisiva per l'individuazione delle attività soggette ad Irap si è avuta con la sentenza della Corte Costituzionale del 21 maggio 2001 n. 156⁽¹⁰⁰⁾, sentenza con cui la Corte, per un verso, sposa la tesi della cd. etero-organizzazione, ma poi trae la conclusione che l'autonomia organizzativa così concepita, mentre è

⁽⁹⁹⁾ A meno di non voler ritenere che il lavoratore autonomo privo di beni strumentali e lavoratori dipendenti eserciti una funzione organizzativa sulla propria attività intellettuale. Cfr. SALLUSTIO C., *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, op. cit., pag. 1297. L'A. osserva correttamente che laddove si accogliesse tale ragionamento si finirebbe per considerare il presupposto dell'Irap un mero duplicato dell'imposta sul reddito, in quanto per un soggetto privo di fattori produttivi diversi dal proprio lavoro, oggetto di tassazione sarebbe non il valore della produzione netta, ma il profitto *tout court*, identificandosi, infatti, in tal caso, l'attività organizzata con l'attività lavorativa.

⁽¹⁰⁰⁾ Come è noto, sin dall'istituzione del tributo sono stati sollevati da parte di numerosi giuristi una serie di dubbi di legittimità costituzionale relativamente alla struttura dell'imposta, al suo presupposto, nonché ai criteri di determinazione della base imponibile. Nella sentenza in questione due possono essere individuate come macroquestioni oggetto di eccezione dinanzi alla Corte Costituzionale: *a)* la conformità dell'imposta al principio della capacità contributiva, sancito dall'art. 53 della Costituzione; *b)* la correttezza dell'imposizione del tributo in capo agli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1 del d.p.r. n. 917/1986 – TUIR (oggi, art. 53, comma 1). Sotto quest'ultimo profilo, in particolare, veniva rilevato il contrasto con l'art. 3 della Costituzione, evidenziandosi l'esistenza di una manifesta discriminazione tra lavoro dipendente e lavoro autonomo, nella misura in cui solo quest'ultimo veniva equiparato ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive a quello d'impresa e parimenti assoggettato ad imposta. Il richiamo implicito era, evidentemente, rivolto alla sentenza della Corte Costituzionale n. 42 del 26 marzo 1980 nella quale il giudice delle leggi, nel dichiarare l'incostituzionalità dell'Ilor, in quanto pagata dai percettori di reddito di lavoro autonomo, aveva esplicitamente sancito che “ogni discriminazione tra lavoro autonomo e lavoro dipendente è illegittima poiché sotto il profilo qualitativo i redditi professionali sono redditi di puro lavoro, al pari di quelli da lavoro dipendente, e non già redditi misti di capitale e di lavoro al pari di quelli di impresa”. A seguito delle numerose ordinanze di rimessione emesse dalle varie Commissioni tributarie provinciali che avevano ritenuto rilevanti e non manifestamente infondate le eccezioni di illegittimità costituzionale sollevate nel corso dei giudizi sulle istanze di rimborso proposte dai contribuenti, la Corte Costituzionale, con sent. n. 156/2001 si è pronunciata a conferma della legittimità dell'Irap, non mancando tuttavia di porre proprio in tema di applicazione dell'Irap ai lavoratori autonomi appositi (e non trascurabili) “paletti”.

immanente all'attività d'impresa, deve essere accertata di volta in volta per quella di lavoro autonomo.

4.2. L'interpretazione della Corte Costituzionale e la rilevanza del requisito dell'autonoma organizzazione per la sola attività di lavoro autonomo.

Con la sentenza in questione la Consulta nel dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, sollevata in relazione al decreto istitutivo dell'Irap, e segnatamente in relazione all'assoggettamento ad Irap anche dei lavoratori autonomi, ha affermato⁽¹⁰¹⁾, anche se in via incidentale, che, *“mentre l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui”*.

In altre parole, nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione, risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, dall'*“esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla*

⁽¹⁰¹⁾ In risposta alle argomentazioni di chi chiedeva alla Corte di eseguire un'operazione di ortopedia sull'Irap, imponendo di escludere dal novero dei soggetti passivi i liberi professionisti, la sentenza in esame ha precisato che *“l'Irap non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Non riguardando, dunque, la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi d'impresa risultano fondate su un presupposto palesemente erroneo”*. La Corte, dunque, afferma in linea di principio l'indifferenza della natura dell'attività esercitata rispetto al trattamento fiscale ai fini dell'Irap, la quale colpisce il valore aggiunto prodotto, in qualsiasi modo e mediante l'esercizio di qualsiasi attività, a prescindere dalla natura dell'apporto del suo titolare. Cfr. DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, 1045.

produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, con la conseguente inapplicabilità dell’imposta stessa ⁽¹⁰²⁾.

Ne consegue che le attività per le quali non è possibile ipotizzare, neanche astrattamente, il requisito dell’autonoma organizzazione devono ritenersi escluse dall’imposizione Irap. Tuttavia, secondo l’assunto della citata sentenza della Corte Costituzionale, tale requisito per essere rilevante ai fini dell’imposizione deve essere accertato in concreto e caso per caso dal giudice di merito, perché solo la sua effettiva presenza integra il presupposto del tributo⁽¹⁰³⁾.

⁽¹⁰²⁾ Per completezza va precisato che la Corte Costituzionale si è trovata ad affrontare nuovamente la questione anche nella successiva ordinanza del 23 luglio 2001, n. 286, dove ha ribadito che “... *l’assoggettamento all’imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è conforme al principio di capacità contributiva, identica essendo, in entrambi i casi, l’idoneità della contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta*”. Tuttavia, in quest’ordinanza, la Corte sembra preferire un significato di autonoma organizzazione diverso da quello fatto proprio nella sent. n. 156. Essa, infatti, affermando che “*l’assoggettamento ad Irap dei soli soggetti che svolgono un’attività di lavoro autonomo per professione abituale trova poi fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell’autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi di lavoro autonomo occasionale*”, fa coincidere il requisito dell’organizzazione con la professionalità, e quindi la stabilità, dell’attività, escludendo che possano ritenersi organizzate, e quindi assoggettabili ad Irap, le attività occasionali. In proposito, occorre però osservare che non sempre l’occasionalità (intesa come non abitualità ovvero non ripetitività delle azioni teleologicamente coordinate) può dirsi prescindere dall’organizzazione. Basti pensare all’attività di organizzazione di una “mega-evento” *una tantum* sia di carattere sportivo (es. gran premio di Formula 1), che spettacolistico (es. fiera campionaria) o musicale (es. concerto rock). In tutti questi casi qualora l’attività sia riferibile ad una persona fisica, anche quantunque questa si riprometta fin dall’inizio di non ripetere l’esperienza, si dubita che la medesima possa far a meno di dotarsi di un’idonea organizzazione al fine di compiere la propria attività, sebbene occasionale e possa, dunque, ritenersi esclusa dall’applicazione dell’Iva. Cfr. COCIANI S.F., *Attività autonomamente organizzata e Irap*, *op. cit.*, pag. 7. Sulla rilevanza del compimento di affari isolati si veda altresì POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. privat. sez. comm., VII*, Torino, 1992, pag. 190, ove si osserva proprio che “*nel caso dell’affare isolato o dell’attività breve, seppur di una certa rilevanza, non potrà parlarsi di esercizio dell’impresa ai sensi dell’art. 51 se non in presenza di casi che quantomeno denotino (ma la cosa è da verificarsi puntualmente) una predisposizione acquisita alla ripetizione dell’affare o dell’attività (...)*”, potendosi a tal fine distinguere tra operazioni che possono essere svolte da chiunque (come la mera vendita) e quelle che sono tipicamente caratteristiche di attività imprenditoriali determinate (esecuzione di opere che richiedano un particolare dispiegamento di mezzi materiali ed elaborate conoscenze tecniche) e tali quindi da inserire di necessità una connotazione intrinsecamente professionale nel loro esercizio.

⁽¹⁰³⁾ Pertanto, alla luce di quanto sostenuto, si ritiene che non sia sufficiente per dar luogo ad un’organizzazione autonoma l’impiego di beni strumentali da parte

In verità, nonostante la pronuncia della Consulta, il problema dell'applicazione dell'Irap ai soggetti privi di autonoma organizzazione ha continuato a suscitare notevoli dibattiti sia in dottrina che in giurisprudenza; e le discussioni non si sono certamente placate⁽¹⁰⁴⁾. Il motivo è probabilmente dovuto ad alcune incongruenze della sentenza

del professionista per svolgere a regola d'arte la propria personale attività professionale. Affinché possa dirsi soddisfatto il presupposto dell'imposta è invece necessario individuare una organizzazione di uomini e mezzi coordinati tra loro che sia funzionante – e cioè produttiva di ricchezza (o, in altri termini, di valore aggiunto) – a prescindere dal soggetto al quale essa si rapporta: in ciò risiede il concetto di autonomia, elemento caratterizzante il requisito dell'organizzazione, quale presupposto del tributo. In buona sostanza, non è presupposto per l'applicazione del tributo la mera auto-organizzazione di colui che espleta l'attività, né la sussistenza di una struttura organizzativa elementare. *“L'organizzazione può essere fatta anche di persone, ma deve trattarsi di soggetti idonei, per legge e di fatto, a rendere in tutto o in parte quella stessa prestazione per cui ci si rivolge al lavoratore autonomo, al professionista”*; MARONGIU G., *Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2001, pagg. 1001 e ss.. Per il professionista vi sarà *“autonoma organizzazione”*, con conseguente legittimo assoggettamento al tributo, solo allorché l'attività sia esercitata con l'ausilio di elementi organizzativi tali da *“spersonalizzare”* l'attività. Vi può essere autonoma organizzazione, quindi, laddove l'attività è in grado di funzionare e generare valore aggiunto senza che l'apporto dell'organizzatore sia determinante o – parimenti – in tutti quei casi in cui l'organizzazione è *“in grado non solamente di amplificare l'opera del lavoratore autonomo, ma anche di sganciare, almeno potenzialmente, l'attività dell'organizzazione in sé considerata dall'attività dell'organizzatore”*; cfr. BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di “autonoma organizzazione”*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2, pag. 162.

⁽¹⁰⁴⁾ Basti considerare che successivamente alla detta sentenza della Consulta, l'Agenzia delle Entrate ha manifestato il suo orientamento in materia di presupposti applicativi dell'Irap con la Risoluzione del 31 gennaio 2002 n. 32/E, con la quale ha espresso il proprio parere con riferimento all'esercizio di attività professionale, limitando l'ipotesi di mancanza di attività autonomamente organizzata ai soli casi di collaborazioni coordinate e continuative a contenuto intrinsecamente artistico o professionale, di attività di lavoro autonomo rese in via occasionale e di altre attività di lavoro autonomo previste dai commi 2 e 3 dell'art. 49 (dal 1° gennaio 2004, art. 53) del Tuir, con la conseguenza che anche l'attività professionale esercitata senza dipendenti e collaboratori e senza l'impiego di beni strumentali rappresenta un'attività autonomamente organizzata e, come tale, soggetta all'Irap. La posizione della richiamata risoluzione tradisce lo spirito della pronuncia della Corte Costituzionale e, per questo, è stata superata, come si vedrà nel prosieguo, dalla successiva giurisprudenza di merito e, da ultimo, di legittimità. In ogni caso, essa ha contribuito a non far ritenere concluso il dibattito sulla natura e sulla rilevanza dell'autonoma organizzazione ai fini dell'integrazione del presupposto Irap. Si vedano per ulteriori approfondimenti e commenti, tra gli altri: BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, *op. cit.*, pag. 292; BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di autonoma organizzazione*, *op. cit.*, pag. 162; BRIGHENTI F., *La Corte costituzionale esclude dall'Irap i professionisti non organizzati*, in *Boll. Trib.*, 2001, pag. 894; CIOCCA, *I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono, ma aumentano le perplessità*, in *Boll. Trib.*, 2022, pag. 502; DE MITA E., *Fisco fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata*, in *il Sole 24 Ore* del 3 febbraio 2002, pag. 11.

stessa che hanno contribuito ad alimentare i dubbi sulla ragionevolezza, laddove non addirittura sulla razionalità intrinseca, dell'imposta sulle attività produttive.

4.2.1. Le criticità della pronuncia della Consulta: l'Irap, l'autonoma organizzazione e le attività imprenditoriali.

La Corte Costituzionale, oltre a non essersi preoccupata di spiegare con chiarezza il “tipo” di organizzazione ritenuta necessaria per integrare il presupposto impositivo (lasciando ai giudici di merito il compito di stabilire, di volta in volta, a quali criteri di individuazione di detto requisito far riferimento), negli ultimi passi della sentenza sopracitata ha specificato che nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive. Secondo i Giudici, quindi, *in primis*, in mancanza di attività autonomamente organizzata l'Irap non si applica ed *in secundis*, essendo l'elemento organizzativo un presupposto dell'imposta, esso deve essere verificato di volta in volta. Un primo elemento di criticità riscontrabile in tale affermazione apparentemente coerente, è però dato dal fatto che tale verifica sarebbe necessaria, a detta dei Supremi Giudici, solo ed esclusivamente per l'assoggettamento ad Irap delle attività di lavoro autonomo, essendo, per contro, il requisito dell'autonoma organizzazione connaturato alle attività di impresa.

Mentre l'elemento organizzativo, ritiene la Corte, è connaturato alla nozione stessa di impresa, non si può dire lo stesso per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché questa sia svolta con carattere di abitualità; ciò nel senso che se è possibile ipotizzare

un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, lo stesso non può dirsi per le attività d'impresa. Con la logica conseguenza che non sarà applicabile l'imposta solo nel caso in cui un'attività di lavoro autonomo (e non un'attività d'impresa) sia svolta in assenza di organizzazione del lavoro in forma aziendale e d'investimento di capitali, ma sia al contrario legata alle qualità personali intellettuali, di cultura e quant'altro espresse dal titolare in maniera professionale.

Tuttavia, è privo di riscontro normativo l'assunto della Corte secondo cui le attività produttive di reddito d'impresa, quantomeno a fini fiscali, sarebbero sempre autonomamente organizzate (laddove per autonoma organizzazione si intende l'etero organizzazione)⁽¹⁰⁵⁾. Il ragionamento della Consulta appare fuorviante nel momento in cui, per attribuire un significato al concetto di autonoma organizzazione, utilizza concetti giuridici elaborati in un determinato contesto normativo con ben precisi scopi e finalità, in ambiti legislativi e con scopi diversi. La Corte, infatti, da un lato ha preso coscienza dell'inadeguatezza del mero rinvio all'art. 49 (ora art. 53) Tuir in funzione individuante le attività

⁽¹⁰⁵⁾ Diverso sarebbe se dalla sentenza della Corte si potesse ricavare che tutte le attività redditualmente rilevanti richiamate dall'art. 3 del d. lgs. n. 446/1997 sono soggette ad Irap non già *tout court*, ma solo se e nella misura in cui siano autonomamente (etero)organizzate. In questo senso FALSITTA G., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *il Fisco*, 2001, pag. 8724. L'A. osserva che “*non basta essere inclusi nel catalogo dell'art. 3. Se a tale inclusione non si accompagna l'indefettibile elemento dell'autonoma organizzazione, il tributo resta a gambe per aria e non si può applicare*”. L'individuazione dei soggetti passivi Irap risulta in maniera chiara ed evidente dal collegamento che deve esistere in ogni caso tra soggetto “qualificato” normativamente ai fini di un tributo (es. imprenditore o esercente arte e professione) e realizzazione del fatto imponibile (es. cessione di beni o prestazione di servizi, ai fini Iva o, nel caso di specie, svolgimento in via abituale di un'attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi in presenza di un'autonoma organizzazione). Una presunzione assoluta di sussistenza dell'organizzazione e, più in generale, di realizzazione del presupposto, è posta dall'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 esclusivamente con riferimento alle società e agli enti, e tale presunzione non può essere estesa, al di là della lettera della legge, né al lavoro autonomo, né all'attività di impresa. Cfr. COLLI VIGNARELLI A., *L'organizzazione rilevante ex art. 2 del d.lgs. n. 446/1997: requisito necessario per i soli professionisti?*, in *Boll. Trib.*, 2007, 21, pag. 1687.

suscettibili di integrare il presupposto Irap, ma dall'altro non ha compreso che una siffatta inadeguatezza caratterizza anche il rinvio all'art. 51 (ora art. 55) Tuir, il quale non richiede, come già visto, la necessità dell'organizzazione per qualificare un'attività come produttiva di reddito d'impresa⁽¹⁰⁶⁾.

4.2.2. *(segue): l'Irap, l'autonoma organizzazione, il lavoro autonomo e l'Ilor.*

Il riconoscimento da parte della Corte dell'esclusione da Irap per i lavoratori autonomi privi di organizzazione dovrebbe sancire l'irrilevanza della natura dell'attività esercitata (se imprenditoriale o professionale)⁽¹⁰⁷⁾; esso, tuttavia, lungi dal potersi ritenere circoscritto al profilo della corretta individuazione del presupposto applicativo dell'Irap, con riferimento alla definizione dei confini dell'autonoma organizzazione, sembrerebbe riaprire il discorso sulla discriminazione qualitativa dei redditi che già aveva caratterizzato la vigenza dell'Ilor⁽¹⁰⁸⁾.

In realtà, va rilevato che nelle ordinanze di rimessione che hanno portato alla sentenza n. 156 in commento era stato chiesto alla Corte

⁽¹⁰⁶⁾ CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, op. cit., 3, pag. 856.

⁽¹⁰⁷⁾ Questa affermazione secondo cui ai fini impositivi, è quindi irrilevante la natura dell'attività esercitata, peraltro, parrebbe in contrasto con quanto invece affermato nella successiva sentenza 11 gennaio 2005, n. 21 (che sarà nel seguito della trattazione analizzata in dettaglio), nella quale la Corte costituzionale ha confermato la legittimità di un prelievo differenziato ai fini Irap tra le banche e gli altri operatori assoggettati ad Irap.

⁽¹⁰⁸⁾ In tema di Ilor si rimanda ai seguenti Autori: MARONGIU G., *L'imposta locale sui redditi*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1993, IV, pag. 139 e ss.; nonché Id., *Imposta locale sui redditi*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989, pag. 1 ss.; Id., *L'incostituzionalità dell'Ilor sui redditi di lavoro autonomo ed i primi orientamenti giurisprudenziale sul suo rimborso*, in *Giur. comm.*, 1981, II, pag. 225; MICCINESI M., *Redditi (Imposta locale sui)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, pag. 169; FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di uguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. it.*, 1980, I, pag. 1797. È il caso di ricordare che questa imposta era stata introdotta nel nostro ordinamento al fine di attuare una discriminazione qualitativa dei redditi di fonte patrimoniale e finanziaria.

costituzionale di dichiarare l'incostituzionalità dell'Irap per la illegittima equiparazione tra i lavoratori autonomi e gli imprenditori, memori di quanto era già accaduto per l'Ilor. Gran parte della dottrina aveva infatti osservato che la scelta dei soggetti passivi dell'Irap era tanto incoerente quanto lo era stata la scelta dei soggetti passivi dell'Ilor. Se infatti con l'Irap si era deciso di assoggettare ad imposizione l'organizzazione produttiva, si doveva coerentemente escludere dal novero dei soggetti passivi la categoria dei lavoratori autonomi⁽¹⁰⁹⁾, che rispetto agli imprenditori si caratterizzano per la prevalenza dell'apporto personale sull'apporto organizzativo e possono essere molto più facilmente assimilabili ai lavoratori subordinati⁽¹¹⁰⁾.

La situazione che si era venuta a creare prima della pronuncia della Consulta ricalcava per grandi linee quanto già avvenuto per l'Ilor⁽¹¹¹⁾ in relazione all'illegittima inclusione dei lavoratori autonomi tra i soggetti passivi del tributo, con una ingiustificata equiparazione di questi ai titolari di reddito d'impresa e una altrettanto ingiustificata discriminazione rispetto ai lavoratori dipendenti. A seguito della

⁽¹⁰⁹⁾ Si esprime così MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, op. cit., n. 29.

⁽¹¹⁰⁾ FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, pag. 514, osserva che un embrione di organizzazione indispensabile per effettuare una prestazione lavorativa è riscontrabile sia nel lavoro autonomo che nel lavoro subordinato, sicché non riesce chiaro perché l'Irap discrimini e crei la doppia classe dei figli (lavoratori subordinati) e dei figliastri (lavoratori autonomi), desumendo da ciò la "rinascita mascherata" dell'Ilor. Nello stesso di senso, GRIPPA SALVETTI M.A., *L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap*, in *Boll. Trib.*, 1998, pag. 1685; REDI M., *Irap: presupposto d'imposta, base imponibile e capacità contributiva*, in *Boll. Trib.*, 1998, pag. 916; SALVATI A., *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, pag. 1630.

⁽¹¹¹⁾ MARONGIU G., *Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2001, 8, pag. 1001, dove si osserva che il legislatore italiano ha sempre riservato un trattamento più favorevole ai redditi di lavoro autonomo e subordinato rispetto ai redditi di impresa perché non derivano dall'impiego di capitale. Per questo l'Ilor, imposta sui redditi a componente patrimoniale non colpiva i redditi di lavoro dipendente e ha suscitato l'intervento della Corte Costituzionale in relazione alla sua applicabilità a quelli di lavoro autonomo.

fondamentale decisione della Corte cost. 26 marzo 1980, n. 42 la struttura dell'imposta locale sui redditi subì, però, una radicale trasformazione, venendo stabilito il non assoggettamento (non soltanto per i redditi di lavoro dipendente, ma anche) per i redditi di lavoro autonomo⁽¹¹²⁾.

Ciò comportò significative implicazioni anche con riguardo alla tassazione dei redditi di impresa: a) si definì, sulla scorta degli argomenti utilizzati dalla Consulta, che la soggezione al tributo non poteva fondarsi su una presunta maggiore ricchezza derivante dalla possibilità di evasione (dei professionisti, ma non degli imprenditori, rispetto ai titolari di redditi di lavoro subordinato), stante l'irrazionalità e la sostanziale indimostrabilità di questa presunzione; b) venne sancita la tendenziale irrilevanza della componente patrimoniale (e dunque del fattore "capitale") nei redditi di lavoro autonomo⁽¹¹³⁾.

⁽¹¹²⁾ Nello sforzo di sostenere la costituzionalità dell'assoggettamento del lavoro autonomo all'imposta locale sui redditi, l'Avvocatura dello Stato aveva sostenuto che il lavoro autonomo rappresenterebbe un fenomeno ben differenziato dal lavoro dipendente; al contrario, sussisterebbe invece una strettissima "contiguità" fra i redditi di lavoro autonomo e i redditi d'impresa, tale che non sarebbe ragionevole la contrapposizione dei lavoratori autonomi (e dei liberi professionisti, in particolar modo) ai piccoli imprenditori e agli stessi commercianti. "Né l'uno né l'altro assunto valgono, però, a giustificare la scelta legislativa in questione" replicò la Corte; "le realtà del lavoro autonomo e dell'impresa sono bensì interferenti", tanto è vero che l'art. 2238 cod.civ. prevede che l'esercizio della professione possa costituire "elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa"; e che la stessa Corte ha ipotizzato - nella sentenza n. 17 del 1976 - "che determinate attività professionali ... richiedano oggi un'organizzazione a base imprenditoriale". Precisamente dall'art. 2238 c.c. si ricava, con certezza, che il libero professionista come tale non è un imprenditore. E ne danno larghissima conferma il carattere personale delle prestazioni ex art. 2232 cod. civ., le caratteristiche forme e misure di compenso che in proposito impone l'art. 2233 cod. civ., il diverso rischio che grava sull'imprenditore, rispetto al prestatore d'opera intellettuale. In altre parole, se, secondo la Corte, solo determinate attività professionali richiedono una organizzazione, è vero allora che la più gran parte di esse può prescindere, e prescinde, dall'esistenza di un momento organizzativo, perché, anche senza di esso, è possibile eseguire la prestazione. Cfr. MARONGIU G., *Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*, op. cit., pag. 1001.

⁽¹¹³⁾ ODOARDI F., *Esclusa l'Irap per i piccoli imprenditori: spunti per una nuova lettura del presupposto impositivo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 2, pag. 91.

Insomma, secondo la Corte, è impossibile inquadrare indiscriminatamente i redditi di lavoro autonomo fra i redditi misti di lavoro e di capitale, il che vale a dire che è impossibile ravvisare sempre e comunque un'organizzazione nello svolgimento di un'attività di lavoro autonomo. Ed infatti, l'organizzazione, per essere tale e rilevante, non può ridursi a quegli strumenti materiali e personali servili al professionista che rende personalmente la propria opera. L'organizzazione può essere fatta anche di persone, ma deve trattarsi di soggetti idonei a rendere quella stessa prestazione per cui ci si rivolge al lavoratore autonomo, al professionista. In questo senso dovrebbe quindi, per esempio, essere inteso il riferimento, nella sentenza della Corte, all'"organizzazione del lavoro altrui"⁽¹¹⁴⁾.

Da tali osservazioni potrebbe sorgere il fondato dubbio che la Corte Costituzionale abbia inteso ricondurre anche il presupposto dell'Irap a quello che era alla base della soppressa Ilor, vale a dire, all'organizzazione di capitale e lavoro, necessaria a qualificare il prodotto dell'attività lavorativa come cd. reddito "misto". Solo dalla combinazione di tali fattori della produzione può infatti derivare il regolare svolgimento di un'attività di lavoro autonomo pur in mancanza del professionista⁽¹¹⁵⁾.

Senonché, nell'Ilor l'organizzazione rappresentava un elemento per mezzo del quale il soggetto passivo conseguiva il reddito, ma non ne costituiva certo il presupposto. L'Ilor, infatti, intendeva assoggettare ad imposta quella parte della ricchezza riferibile agli elementi patrimoniali

⁽¹¹⁴⁾ Nel senso che l'organizzazione implica la possibilità che la prestazione sia svolta da soggetti diversi dal titolare dell'attività e non può essere riferita al lavoro reso, ad esempio, da una segretaria, cfr. MARONGIU G., *Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*, op. cit., pag. 1001.

⁽¹¹⁵⁾ PROCOPIO M., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, pag. 594.

dell'attività dell'impresa con esclusione del reddito generato dall'elemento del lavoro. Più specificamente, infatti, alla luce della funzione dell'Ilor come tributo sui redditi di fonte patrimoniale, l'organizzazione rilevava in quanto idonea a rappresentare un elemento attraverso cui il soggetto passivo produceva il reddito.

L'organizzazione non rilevava perciò in quanto tale, ma in virtù del fatto che concorrevà alla formazione del reddito. Tra l'altro, sotto il profilo fattuale, l'organizzazione nell'Ilor veniva individuata nei beni strumentali e nel lavoro che l'imprenditore combinava nell'esercizio della propria attività e ai quali poteva riferirsi la prestazione. Vi era allora organizzazione ove questa fosse stata autonoma sotto il profilo funzionale e sotto quello della capacità contributiva⁽¹¹⁶⁾.

Dalla lettura della sentenza, sembra invece potersi desumere che il concetto di organizzazione cui si riferiscono i Giudici sia quello stesso che la Corte aveva richiamato nella sentenza n. 42 del 1980 in materia di Ilor, il che non pare appropriato. L'Ilor rispondeva ad una logica di discriminazione qualitativa, essendo destinata a colpire i redditi *fondati*, ossia quelli che si connettevano all'impiego del capitale o all'esercizio di attività che, secondo l'*id quod plerumque accidit*, presupponevano l'impiego di capitale. Per giustificare l'Irap sul piano costituzionale, occorre individuare un presupposto diverso, visto che l'imponibile non esprime e non corrisponde necessariamente ad un incremento del patrimonio del soggetto passivo ed il tributo si lega ad una manifestazione indiretta di capacità contributiva. Se per l'imposta locale, che colpiva il reddito, era sufficiente che esso si connettesse ad

⁽¹¹⁶⁾ PORCARO G., *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 973.

un'organizzazione radicata sulla combinazione di fattori produttivi, la medesima impostazione non si attaglia alla nuova imposta, che non colpisce il reddito netto⁽¹¹⁷⁾.

Nell'Irap, al contrario, l'organizzazione non è riferita alla combinazione di beni e lavoro, ma all'attività svolta dal soggetto, nel senso che l'organizzazione viene in luce quale potere di comando su beni e servizi economicamente valutabili. In questo modo non rileva il frutto dell'attività organizzata, ma la potenzialità produttiva dell'organizzazione; si crea quindi un concetto di organizzazione intesa come “reale” entità, la cui mera esistenza sarebbe idonea a giustificare l'imposizione a titolo di Irap.

Tale pacifica constatazione costituisce un elemento di indagine molto importante: la *ratio* del tributo, infatti, non è quella di operare un prelievo di fonte patrimoniale, ma di assoggettare ad imposta il valore aggiunto della produzione senza salti o duplicazioni d'imposta. La logica è quella di assoggettare ad imposta il valore aggiunto derivante dallo svolgimento di un'attività diretta alla produzione di beni e servizi. Il problema è però a questo punto stabilire se l'assoggettamento ad Irap del lavoro autonomo si possa giustificare in relazione ad una capacità

⁽¹¹⁷⁾ Osserva BATISTONI FERRARA F., *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 862 che non è la gestione in quanto tale di un'attività economica in forma d'impresa o l'esercizio di un'attività di lavoro autonomo, gestione ed esercizio suscettibili per se stessi solo di indicare indirettamente una *forza economica* idonea a legittimare un concorso nelle spese pubbliche di carattere *marginale*, possano giustificare un tributo non lieve e la cui applicazione non è condizionata all'acquisizione di un profitto. Per poter salvare il tributo dalla censura di violazione della Costituzione, occorre qualche cosa di più, che può consistere nella dimostrata capacità di ottenere credito e di retribuire lavoro subordinato ed autonomo ossia di retribuire, organizzare ed utilizzare, per il conseguimento di fini *propri*, fattori della produzione *altrui*. Solo una simile capacità può esser considerata espressione di forza economica *qualificata* tale da poter giustificare l'imposizione.

contributiva impersonale e reale distinta da quella soggettiva del titolare del reddito di lavoro autonomo.

Posto che nella sentenza n. 42/1980 la Corte ha escluso l'assoggettamento ad Ilor dei lavoratori autonomi perché titolari di redditi privi di componente patrimoniale e quindi formalmente e sostanzialmente diversi dai redditi d'impresa, ci si deve chiedere se l'assoggettamento ad Irap dei medesimi soggetti possa o meno, come già avvenuto con l'Ilor, rivelarsi discriminatorio. È evidente che la Corte Costituzionale, riconoscendo la soggettività passiva Irap dei lavoratori autonomi, ha dato risposta negativa alla precedente domanda. È però altrettanto evidente che la condivisibilità o meno della soluzione adottata dalla Consulta dipende dal significato che si attribuisce alla nozione di autonoma organizzazione, la quale assume fondamentale rilevanza quale scriminante, in concreto, circa l'assoggettamento ad Irap dei lavoratori autonomi o meno.

Se, infatti, si accetta che l'Irap, al contrario dell'Ilor, assume l'organizzazione quale elemento integrante uno specifico tipo di capacità contributiva tassabile, rappresentata precisamente dalla potenzialità produttiva della combinazione dei diversi fattori della produzione, i lavoratori autonomi non potranno considerarsi discriminati ogni qualvolta in cui al pari degli imprenditori siano in grado di dimostrare quell'autonomia organizzativa espressiva di una capacità contributiva impersonale e reale distinta da quella soggettiva del titolare dell'attività produttiva.

4.3. La definizione dell'autonoma organizzazione rilevante ai fini della corretta determinazione del presupposto d'imposta e dei soggetti passivi del tributo.

Purtroppo, come detto, la Corte Costituzionale, pur affermando la necessità di un' autonoma organizzazione quale presupposto dell'Irap, ha però omesso di specificare quale sia la portata di tale concetto, se cioè l'Irap colpisca gli imprenditori e i lavoratori autonomi perché autonomamente organizzati oppure se colpisca tali soggetti solo fintantoché dotati di un' organizzazione autonoma rispetto al loro apporto lavorativo⁽¹¹⁸⁾. L'interpretazione del presupposto indicata dalla Corte costituzionale implica che l'Irap discrimini tra i soggetti esercenti attività autonome, non colpendo chi operi senza impiegare né lavoratori né capitali, ma non è chiara la *ratio* sottostante a tale scelta, se cioè si tratti di discriminazione qualitativa, legata ad una manifestazione specifica di ricchezza espressa soltanto dalle attività autonomamente organizzate, o di una semplice rinuncia, per ragioni di semplicità applicativa, a tassare situazioni ritenute marginali, o ancora di altre motivazioni concernenti la coerenza interna del tributo⁽¹¹⁹⁾.

⁽¹¹⁸⁾ A dimostrazione dell'incertezza determinata dalla richiamata sentenza della Corte costituzionale e della necessità di un intervento normativo chiarificatore, si legge nella risoluzione parlamentare n. 7-00473 del 6 ottobre 2004 approvata dalla VI Commissione finanze della Camera dei Deputati che “*relativamente all'aspetto dell'organizzazione di capitale, ... la stessa, per giustificare una connotazione di autonomia rispetto all'utilizzatore, debba concretizzarsi nell'utilizzo di risorse finanziarie e di investimenti in beni materiali di non modesta entità economica, cosicché sarebbe impensabile, come finora fatto dall'Amministrazione finanziaria, poter assumere sotto il concetto di organizzazione autonoma di capitali e di mezzi il possesso e l'utilizzo di attrezzature quali macchine da scrivere, calcolatrici, arredi d'ufficio, computer o altre attrezzature similari. La tesi contraria, finora abbracciata dal Fisco, porterebbe infatti ad un'interpretazione eccessivamente restrittiva del concetto di autonoma organizzazione, la quale, in tal caso, si intenderebbe come sempre sussistente, frustrando così i fondamentali principi dettati dalla Corte Costituzionale*”. Si sottolinea conclusivamente nella richiamata risoluzione che “*dalla lettura di quanto affermato nella sentenza n. 156 emerge dunque, in maniera inequivoca, che l'affermazione dell'Amministrazione finanziaria riguardo ad una presunzione assoluta dell'esistenza di autonoma organizzazione in capo all'esercente abituale di un'attività di lavoro autonomo è destituita di ogni fondamento e come, anzi, il legislatore dovrebbe preoccuparsi di stabilire un principio interpretativo rispetto ai requisiti quantitativi e qualitativi di tale autonoma organizzazione?*”.

⁽¹¹⁹⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 233.

La scelta del significato da attribuire all'autonoma organizzazione viene naturalmente ad influenzare l'intero impianto concettuale del tributo e non è di mera esegesi, ricollegandosi al fondamento stesso del prelievo, vale a dire all'indice di capacità contributiva che lo giustifica⁽¹²⁰⁾. Ed infatti, a seconda della tesi che si accoglie, si concepisce in un modo diverso la *ratio* del tributo.

In proposito, proprio sulla base della *ratio* che ispira l'Irap, non pare, quindi, di potersi accogliere la tesi dell'autonoma organizzazione come auto-organizzazione. Essa, va detto, è tesa a colpire la capacità contributiva del “*business*” ed è basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione di uomini, capitali, macchine, materiali, conoscenze tecniche, capacità imprenditoriali e manageriali, nonché dalla collaborazione dello Stato e dell'intera società. Una capacità contributiva autonoma, reale, separata, quindi, dalla capacità contributiva personale propria dei singoli individui, in qualità di proprietari, di percettori di redditi, di consumatori⁽¹²¹⁾.

In altri termini, se si può sostenere che ai fini Irap rileva il potere dell'esercente l'attività sui fattori produttivi organizzati, considerato come indice di capacità contributiva, può sembrare ovvio ravvisare nella formulazione della norma l'intento di richiedere una organizzazione tale da configurare un dominio siffatto. La conseguenza dovrebbe essere

⁽¹²⁰⁾ È evidente che la risoluzione di tale problema assume carattere preliminare nella definizione del presupposto dell'Irap in quanto chi predilige la tesi dell'autonoma organizzazione come semplicemente non inserita in un'organizzazione riferibile ad altri, valorizza l'obiettivo dell'Irap di colpire tutto il valore aggiunto, mentre, al contrario, chi si basa sulla necessità dell'autonomia strutturale dell'organizzazione fa leva sulla natura reale dell'imposta e pertanto tende ad escludere dal novero dei soggetti passivi Irap tutti coloro che producono valore aggiunto solo ed esclusivamente in virtù dell'organizzazione di capitali e lavoro propri.

⁽¹²¹⁾ DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pag. 1005.

quella di escludere l'applicabilità dell'imposta alle attività, bensì qualificabili come d'impresa o professionali ai fini delle imposte sui redditi, ma svolte senza organizzare capitale o lavoro di soggetti diversi dal titolare: se infatti questi si limita ad "auto-organizzarsi", non ha fattori produttivi su cui esercitare un qualche potere⁽¹²²⁾.

Alla luce delle sopra esposte considerazioni emerge, dunque, che la soluzione prescelta dalla Corte Costituzionale nella definizione del concetto di autonoma organizzazione sembra appiattita sulle conclusioni a suo tempo raggiunte in materia di Ilor, e non considera la profonda diversità dell'Irap rispetto all'imposta sostituita. Se in quest'ultima, infatti, si rendeva in qualche modo ineludibile la verifica della sussistenza dei presupposti concreti perché la discriminazione qualitativa dei redditi potesse operare senza ledere il principio di eguaglianza (quindi accomunando nella stessa sorte solo situazioni tra loro omogenee). Nel caso dell'Irap, invece, le molteplici circostanze che giustificano il tributo conducono a ravvisare il presupposto impositivo nello svolgimento in sé dell'attività autonomamente organizzata e nella rilevanza che tale dato – oggettivamente considerato – assume quale fattore di produzione di un valore aggiunto.

Conseguentemente, se dopo aver compreso la differenza tra il presupposto dell'Irap e quello dell'Ilor, si accetta con riferimento alla

⁽¹²²⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 246, dove si rileva pure che l'espressione "attività autonomamente organizzata" non sia l'espressione più adatta ad indicare la disponibilità di lavoro o capitale su cui esercitare il suddetto dominio. È importante osservare in proposito che l'Autore dimostra di aver superato l'idea della sufficienza della auto-organizzazione sostenuta al momento dell'entrata in vigore dell'imposta, ossia quella della attività auto-organizzata in quanto non inserita in un'attività altrui, tornando a riflettere sul significato dell'autonoma organizzazione nel senso che lo stesso richieda qualcosa di più strutturato, rispetto alla capacità di lavoro e ai mezzi indispensabili per rendere semplici prestazioni di servizi.

prima imposta la volontà di tassare le sole attività espressive di organizzazione di fattori produttivi altrui, risulta allora arbitraria la limitazione della verifica ai soli artisti e professionisti e non agli imprenditori⁽¹²³⁾.

Il requisito dell'organizzazione appare fondamentale quale indice di capacità contributiva tassabile in quanto idoneo ad essere misurato e a dare contezza della produzione di valore aggiunto da esso derivante, nel senso che il valore aggiunto dovrebbe esprimere e misurare la capacità dell'organizzazione di palesare una capacità contributiva a sua volta esprimentesi in sequenze di atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti e socialmente rilevanti⁽¹²⁴⁾.

Pertanto, se interpretata in modo da trovare una giustificazione costituzionale all'imposta in argomento, la nozione di organizzazione autonoma che caratterizza l'attività diretta alla produzione deve assumere il significato di insieme coordinato di fattori produttivi autonomo sul piano "soggettivo-funzionale", nel senso che l'organizzazione non deve appartenere funzionalmente al titolare dell'attività produttiva ed essere, quindi in grado di funzionare anche a prescindere da esso, ciò anche se

⁽¹²³⁾ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap, un'occasione non del tutto perduta*, op. cit., pag. 315. L'affermazione che si legge nella sentenza, secondo la quale per l'impresa l'organizzazione è *in re ipsa* è infatti smentita per effetto del rinvio che le disposizioni sui soggetti passivi Irap effettuano alle disposizioni del Tuir: in buona sostanza, non è l'imprenditore commerciale - civilisticamente individuato - ad essere soggetto passivo Irap, bensì il soggetto che sia considerato dalle altre norme fiscali come titolare di reddito d'impresa. Nel sistema del Tuir è noto peraltro che l'attività imprenditoriale, ove svolta nell'ambito delle attività previste dall'art. 2195 cod. civ. prescinde dal requisito dell'organizzazione, per cui ben può esservi un soggetto titolare di reddito d'impresa che non sia dotato di organizzazione autonoma, e non si comprende perché, alla stregua del criterio individuato dalla Corte, in tal caso non abbia rilevanza l'eventuale accertamento della carenza del requisito ritenuto essenziale per l'applicazione dell'Irap.

⁽¹²⁴⁾ COCIANI S.F., *Attività autonomamente organizzata e irap*, op. cit., pag. 11.

nel quadro di una appartenenza giuridica. Difatti, autonomizzandosi funzionalmente rispetto al soggetto passivo che esercita l'attività, l'organizzazione viene ad assumere una rilevanza pure ai fini del risultato dell'attività stessa, ancorché - pur essendo idealmente e funzionalmente distinta dal soggetto passivo come tale - non può che ritenersi al medesimo soggetto giuridicamente appartenente.

Sembrerebbe quindi potersi concludere che il requisito dell'organizzazione possa dirsi integrato quando si riscontra il contemporaneo ricorso a più fattori produttivi che, tra loro coordinati, danno luogo ad un risultato riconducibile all'organizzazione in quanto tale piuttosto che al suo titolare e che comunque trascende rispetto ad esso, essendone funzionalmente autonoma. Tale concezione riduce inevitabilmente il ruolo del titolare-organizzatore, seppure senza eliminarlo, specie nel caso in cui questo risulti necessario giuridicamente per lo svolgimento di un'attività⁽¹²⁵⁾.

Questa concezione dell'organizzazione ben si collega con la scelta del legislatore di tassare il valore aggiunto prodotto come nuova ricchezza diversa dal reddito, cioè non quale aumento del patrimonio di un determinato soggetto, ma quale frutto dell'attività autonomamente

⁽¹²⁵⁾ In proposito appare degna di nota al precisazione di Schiavolin che ritiene che l'essenza dell'attività organizzata non risieda tanto in certe caratteristiche dell'organizzazione, come l'idoneità della stessa ad operare anche in assenza del titolare, quanto nello svolgimento di un'attività gestionale da parte del titolare, vale a dire "organizzativa". Dunque, la non soggezione ad Irap delle attività professionali e d'impresa non autonomamente organizzate parrebbe spiegarsi in quanto il legislatore non ravvisa in esse attività gestionale cui si collega siffatta attitudine alla contribuzione, riprendendosi in tal modo le teorie del potere di comando sui fattori della produzione. Così SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 305.

organizzata⁽¹²⁶⁾. Ed il legislatore ritiene in grado di produrre nuova ricchezza solo quelle attività “autonomamente organizzate”.

L'autonomia organizzativa necessaria per rendere “produttiva” una determinata attività comporta dunque un'espansione, rispetto al lavoro personale, della produttività e quindi del volume di cessioni e prestazioni effettuabili. Identificata così l'essenza dell'attività autonomamente organizzata, si può ritenere che la valutazione cui si riferisce la giurisprudenza costituzionale sulla presenza in concreto di un'organizzazione “di capitali o lavoro altrui” richieda un accertamento sugli elementi di fatto idonei a dimostrare la presenza di quell'opera organizzativa. Ed è proprio in questo senso che si è diretta la giurisprudenza che si è occupata e continua ad occuparsi della questione della sussistenza del presupposto dell'Irap in mancanza di una autonoma organizzazione, verificando, come richiesto dalla Corte costituzionale, di volta in volta, la presenza di elementi da cui si può riconoscere la sussistenza di un'autonomia organizzativa nel senso sopra esposto. E questi elementi, secondo le Commissioni di merito e secondo la Corte di Cassazione, sono precipuamente costituiti dall'impiego “non occasionale di lavoro altrui”, e dall'utilizzo “di beni strumentali eccedenti le quantità che secondo l'*id quod plerumque accidit* costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio” dell'attività produttiva di valore aggiunto.

⁽¹²⁶⁾ Dagli stessi lavori preparatori risulta l'intento del legislatore di colpire con l'Irap un tipo specifico di valore aggiunto, espressivo della capacità contributiva che deriva dalla combinazione dei diversi fattori (cfr. Relazione finale della Commissione di studio per il decentramento fiscale), sicché il valore tassabile è quello imputabile all'organizzazione nel suo insieme, non già singolarmente alle varie attività in essa confluenti. In quest'ottica è quindi irrilevante la trasformazione in redditi in capo ad altri soggetti delle frazioni di valore aggiunto prodotto, giacché la distribuzione della ricchezza prodotta tra i soggetti concorrenti a crearla riguarda una fase successiva a quella presa in considerazione dal legislatore. Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 296 e ss..

4.4. Il requisito dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza.

Appare quindi opportuno ripercorrere, sia pur brevemente, a questo punto, le linee evolutive della giurisprudenza, di merito e di legittimità, al fine di individuare le situazioni che permettono di riconoscere un'attività come autonomamente organizzata.

4.4.1. La giurisprudenza di merito.

La definizione del concetto di autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito ha trovato sbocco in due distinti filoni interpretativi⁽¹²⁷⁾. Secondo il primo filone, l'utilizzo da parte del legislatore dell'espressione "autonomamente organizzata" deve essere ricondotto alla volontà di escludere, dal campo di applicazione dell'imposta, le sole attività che si esplicano all'interno di organizzazioni altrui, quali le collaborazioni coordinate e continuative⁽¹²⁸⁾.

Si tratta della tesi interpretativa fatta propria dall'Agenzia delle Entrate nella Ris. n. 32/E del 31 gennaio 2002, con la quale, richiamando concetti già espressi in precedenza con la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, l'Agenzia sosteneva che il requisito dell'organizzazione caratterizzasse tutte le attività indicate dall'art. 3 del d.lgs. n. 446/1997 e quindi tutti i professionisti sono soggetti passivi del tributo a prescindere dalla sussistenza dell'autonoma organizzazione⁽¹²⁹⁾. Secondo tale tesi,

⁽¹²⁷⁾ Cfr. Circolare Istituto di ricerca DCEC n. 2/IR, *L'applicazione dell'Irap per i lavoratori autonomi e il requisito dell'autonoma organizzazione* del 5 giugno 2008.

⁽¹²⁸⁾ Cfr. sent. CTR Veneto n. 82 del 10 ottobre 2002; sent. CTR Veneto n. 9 del 6 ottobre 2004; sent. CTR Abruzzo n. 31 del 22 giugno 2004; sent. CTR Emilia Romagna n. 44 del 6 settembre 2004; sent. CTR Liguria n. 5 dell'11 marzo 2005; sent. CTR Lazio n. 110 del 22 luglio 2005.

⁽¹²⁹⁾ L'Agenzia delle Entrate ha infatti proposto una tesi estremamente riduttiva della sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001, in quanto muovendo dalla considerazione che, non trattandosi di sentenza interpretativa di rigetto (perché la Corte non ha condizionato la legittimità della disciplina ad una certa interpretazione),

nell'attività autonomamente organizzata andrebbe infatti ricompresa anche la mera organizzazione di lavoro proprio. L'autonoma organizzazione ricorrerebbe in ogni ipotesi generatrice di reddito d'impresa e di lavoro autonomo in quanto equivalente al requisito dell'abitudine e potendosi riscontrare nell'autonomia delle scelte che di per sé caratterizza lo svolgimento di tutte le attività produttive di reddito di lavoro autonomo⁽¹³⁰⁾.

In quest'ordine di idee questa giurisprudenza giudica sufficiente, per l'applicabilità del tributo, una struttura essenziale, o addirittura la mera capacità di ricevere credito e procurarsi una clientela propria, escludendosi l'autonomia organizzativa solo quando un soggetto eserciti la propria attività senza porsi sul mercato⁽¹³¹⁾.

Il secondo filone interpretativo, invece, ritiene che un'attività sia autonomamente organizzata solo quando sia in grado di produrre una ricchezza aggiuntiva che prescinde dal lavoro del titolare. Tuttavia, anche all'interno di questo orientamento è possibile distinguere due diverse posizioni. La prima si fonda sul riferimento, in astratto, alla nozione e alla disciplina delle professioni liberali. Alcune pronunce negano a priori la sussistenza del requisito nel caso delle professioni protette, in quanto, essendo necessaria per esercitarle un'apposita abilitazione, l'attività non si

non si potrebbero *“individuare nelle motivazioni adottate dalla Corte dei nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta”*.

⁽¹³⁰⁾ Resterebbero quindi esclusi soltanto i collaboratori coordinati e continuativi, il lavoro autonomo occasionale e le altre attività assimilate al lavoro autonomo di cui ai commi 2 e 3 dell'attuale art. 53 del Tuir.

⁽¹³¹⁾ Cfr. sent. CTR Lazio n. 676 del 30 dicembre 2003; sent. CTR Lazio n. 49 del 21 marzo 2005 e sent. CTR Lazio n. 194 del 7 dicembre 2004.

potrebbe utilmente svolgere in assenza del professionista abilitato (per quanto ampia e sofisticata sia l'organizzazione dello studio⁽¹³²⁾).

Altre sentenze, sempre sulla stessa linea di pensiero, per considerare imprescindibile il coinvolgimento personale del titolare ai fini del funzionamento dell'organizzazione, fanno leva sull'*intuitus personae*, che caratterizza le attività professionali e sull'obbligo di eseguire personalmente l'incarico ai sensi dell'art. 2232 cod. civ.. L'Irap sarebbe perciò dovuta solo quando la professione diventa elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, come previsto dall'art. 2238 cod. civ., e cioè quando il titolare svolga un ruolo coordinatore di fattori produttivi, da cui derivi reddito d'impresa⁽¹³³⁾.

Un secondo indirizzo, pur valutando l'autonomia dell'organizzazione sempre in relazione all'apporto del titolare, fa riferimento alle modalità di svolgimento dell'attività. Si nega così l'applicabilità dell'Irap quando gli elementi organizzati (beni strumentali, dipendenti e collaboratori) si presentino come mezzi per l'esplicarsi dell'opera personale del titolare; opera che rimane comunque necessaria per poter rendere alla clientela le prestazioni richieste⁽¹³⁴⁾. La valutazione da effettuarsi è allora più qualitativa che quantitativa, dovendo ricollegarsi alla presenza di elementi quali la prevalenza del lavoro personale dell'esercente sui mezzi organizzati, la funzione complementare di questi ultimi; l'assenza di una struttura di rilievo⁽¹³⁵⁾.

⁽¹³²⁾ Cfr. sent. CTR Emilia Romagna n. 11 del 13 marzo 2003; sent. CTR Emilia Romagna n. 320 del 2 aprile 2003; sent. CTR Piemonte n. 5 del 20 maggio 2003; sent. CTR Campania n. 171 del 26 settembre 2005.

⁽¹³³⁾ Cfr. sent. CTP Brescia n. 134 del 22 luglio 2003; sent. CTP Milano n. 92 del 15 aprile 2004; sent. CTR Emilia Romagna n. 198 del 9 febbraio 2005.

⁽¹³⁴⁾ Cfr. sent. CTR: Toscana n. 15 del 28 maggio 2003; sent. CTR Veneto n. 8 del 28 febbraio 2005.

⁽¹³⁵⁾ Per esempio, è stata esclusa l'applicabilità dell'Irap nel caso di assenza di dipendenti e di disponibilità dei soli beni strumentali tipicamente impiegati per

4.4.2. *La giurisprudenza della Corte di Cassazione.*

La Corte di Cassazione in una prima risalente sentenza⁽¹³⁶⁾ aveva ritenuto corretto l'*iter* argomentativo del giudice di merito, che aveva affermato l'insussistenza di un'autonoma organizzazione da parte di un ingegnere che svolgeva la propria attività senza dipendenti o collaboratori parasubordinati né impiego di capitali provenienti da mutui "esterni". Successivamente aveva sospeso ogni decisione in merito alle controversie in esame, in attesa dell'esito del richiamato giudizio pendente presso la Corte di Giustizia europea. Dopo la conclusione di tale giudizio la Sezione tributaria della Corte, in un collegio fissato in data 8 febbraio 2007, ha esaminato più di 80 ricorsi, ed ha deliberato le relative sentenze, in seguito progressivamente depositate. Successivamente alle dette sentenze, emanate in quello che è stato definito come "Trap *day*", ne sono state emanate molte altre.

Le sentenze in discorso⁽¹³⁷⁾ hanno riguardato soggetti che esercitano le professioni più disparate (avvocato, dottore commercialista, ragioniere, medico, ingegnere, geometra, scrittore, modella, operatore informatico etc.) e si fondano sulla richiamata affermazione contenuta nella sentenza della Corte Costituzionale, che ha un'indubbia valenza

l'attività; così sent. CTR Campania n. 151 del 5 luglio 2005; sent. CTR Emilia Romagna n. 37 del 27 ottobre 2004. Alcune sentenze negano la soggezione al tributo per una valutazione di normalità di tali situazioni come sent. CTP Parma n. 64 del 14 novembre 2001; sent. CTP Brescia n. 132 del 7 luglio 2003; altre, invece, applicano il criterio dell'indispensabilità del professionista per l'attività, verificando se il ruolo assegnato ai dipendenti e collaboratori seppur funzionale all'opera del titolare conferisca ad essi una certa autonomia; così sent. CTR Lazio n. 50 del 17 luglio 2003 e CTR Lombardia n. 55 del 13 aprile 2005.

⁽¹³⁶⁾ Cfr. sent. Cass. n. 21203 del 5 novembre 2004.

⁽¹³⁷⁾ Si vedano, ad esempio, tra le prime, le sentenze: da 3672 a 3680, depositate il 16 febbraio 2007; da 5009 a 5021, depositate il 5 marzo 2007; n. 8166 del 2 aprile 2007; n. 10594 del 9 maggio 2007; n. 13570 dell'11 giugno 2007; nn. 13810 e 13811 del 13 giugno 2007.

ermeneutica, nonostante il suo carattere incidentale e quindi non vincolante.

Tutte le sentenze, pur riguardando situazioni diverse, hanno in comune l'affermazione di alcuni principi fondamentali, in base ai quali sono state respinte le tesi "estreme" dell'Agenzia delle entrate⁽¹³⁸⁾ (secondo la quale il requisito dell'organizzazione sarebbe sempre esistente) e di talune Commissioni tributarie (secondo le quali l'IRAP sarebbe dovuta solo quando non sussiste l'iscrizione ad albi e ordini e comunque l'organizzazione raggiunga un grado di autonomia tale da eclissare la figura e l'opera del professionista titolare dell'organizzazione produttiva).

La tesi "intermedia" fatta propria dalla Corte di Cassazione si fonda, invece, su alcuni principi di carattere generale in base ai quali può essere valutata la sussistenza o meno del requisito dell'autonoma organizzazione.

⁽¹³⁸⁾ È appena il caso di osservare che la stessa Agenzia delle Entrate è poi tornata sulle proprie posizioni, come affermate nella risoluzione n. 32 del 2002. In particolare, nella circolare n. 45/E del 13 giugno 2008 l'Agenzia delle Entrate ha affrontato per la prima volta in modo articolato la questione dei criteri in base ai quali è possibile escludere l'assoggettamento ad Irap degli esercenti arti e professioni, prendendo in esame, in particolare, la giurisprudenza della Corte di cassazione al riguardo e fornendo ai propri uffici le istruzioni per la gestione del contenzioso pendente. Tale esame è stato, però, inevitabilmente fondato soprattutto sulle sentenze dalle quali risultano le interpretazioni più restrittive del concetto di autonoma organizzazione. Va, innanzitutto, rilevato che l'Agenzia, nella detta circolare, ha preso atto del consolidato orientamento della Corte di cassazione contrario alla tesi, sostenuta nella risoluzione n. 32/E del 31 gennaio 2002, secondo la quale il requisito dell'autonoma organizzazione caratterizzerebbe tutte le attività dei soggetti Irap, comprese quelle degli esercenti arti e professioni, che resterebbero, di conseguenza, sempre e comunque assoggettati a tale imposta. Essa ha, altresì, affermato che l'iscrizione ad un albo professionale non vale di per sé ad escludere il professionista dall'applicazione dell'Irap, ma deve essere sempre valutata l'effettiva esistenza del requisito dell'autonoma organizzazione. Gli uffici sono stati, di conseguenza, invitati a riesaminare caso per caso il contenzioso pendente e, qualora riscontrino l'assenza del detto requisito, a provvedere, anche previa esecuzione del rimborso richiesto, all'abbandono del contenzioso stesso, fornendo al giudice elementi che possano giustificare la compensazione delle spese. Si veda, al riguardo, FERRANTI G., *L'Irap e i professionisti senza "autonoma organizzazione" nel Mod. UNICO 2008*, in *Corr. Trib.*, 2008, 21, pag. 1663.

Al riguardo è stato affermato⁽¹³⁹⁾ che l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata non presuppone necessariamente che la struttura debba essere in grado di funzionare in assenza del titolare, non essendo di ostacolo il fatto che lo stesso risulti insostituibile o per ragioni giuridiche (come nel caso delle categorie professionali "protette") o perché la clientela si rivolge alla struttura in considerazione delle sue particolari capacità. A tale riguardo, nella sentenza del 23 ottobre 2008, n. 27959, la Corte di Cassazione ha affermato che non possono essere, in via di principio, esonerate dall'IRAP le categorie professionali "protette" sul rilievo di una pretesa "insostituibilità" della figura del professionista e del suo *intuitus* personale⁽¹⁴⁰⁾. L'accertamento del menzionato requisito dell'autonoma organizzazione è riservato al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato: va, quindi, verificato caso per caso⁽¹⁴¹⁾.

In particolare, la Corte ha ritenuto necessaria la sussistenza di due elementi atti a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione:

a) la responsabilità dell'organizzazione deve essere in capo al

⁽¹³⁹⁾ Cfr. sent. Cass. n. 5011 del 5 marzo 2007.

⁽¹⁴⁰⁾ Tale principio è stato ribadito nelle sentenze della stessa Corte: del 20 luglio 2009, n. 16855, nella quale è stato affermato che non assume alcun rilievo la "ricorrenza obbligata di un'autonomia organizzativa e di una complessità organizzativa nell'attività dei notai"; del 16 ottobre 2009, n. 21989, in cui è stato ribadito che è sempre il requisito dell'autonoma organizzazione, e non l'iscrizione "a un ordine professionale protetto" a rilevare per l'applicazione dell'Irap.

⁽¹⁴¹⁾ La Corte di cassazione ha, inoltre, affermato che incombe sul contribuente l'onere di provare l'inesistenza del presupposto impositivo, ciò probabilmente in quanto le cause esaminate traevano origine da istanze di rimborso presentate dai contribuenti. Si veda, tra le tante, l'ordinanza del 2 luglio 2010, n. 15744. Si può, tuttavia, fondatamente ritenere che a diverse conclusioni si possa giungere in caso di controversie originate dall'impugnazione di avvisi di accertamento. Cfr., in tal senso, GLENDI C., *Un intervento che ristabilisce il ruolo della Corte*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 febbraio 2007, pag. 26, DELLA VALLE E., *Non scontano l'Irap i professionisti dotati di mezzi strumentali minimi*, in *Corr. Trib.*, 2007, 11, pag. 891, e MARINO G., *Irap e lavoratori autonomi: prime impressioni sul recentissimo orientamento della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, 2007, pag. 1-1226.

professionista in quanto non inserito in strutture organizzative riferibili all'altrui responsabilità ed in interesse⁽¹⁴²⁾; b) lo svolgimento dell'attività professionale con l'utilizzo di fattori idonei ad accrescerne la produttività. Tale condizione si verifica quando il professionista si avvale non occasionalmente di lavoro altrui ovvero quando si avvale di beni strumentali che, secondo *l'id quod plerumque accidit*, eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione⁽¹⁴³⁾.

È dunque evidente che dal 2007 la Corte di Cassazione ha svolto un' incisiva azione nomofilattica riguardo ai criteri per l'accertamento del carattere di autonomia organizzativa di un'attività, richiesto dall'art. 2 del d. lgs. n. 446/1997, indirizzando naturalmente le decisioni di merito delle Commissioni Tributarie. Tuttavia, per alcuni anni la stessa Corte è rimasta ancorata a quella posizione presa dalla Consulta nel 2001, secondo cui "l'elemento organizzativo è connaturato all'organizzazione dell'impresa". In buona sostanza, quindi, il lavoro interpretativo della Corte era stato rivolto ai soli lavoratori autonomi privi di autonomia

⁽¹⁴²⁾ Questo requisito serve poiché l'autonomia in senso solo formale non rispecchia quel coordinamento, organizzazione e disponibilità di fattori produttivi, su cui fa perno il presupposto Irap. Non si deve, dunque, essere in presenza di una mera auto-organizzazione del lavoro individuale, con la conseguenza che non sono soggetti passivi i professionisti che prestano la loro attività all'interno di strutture organizzate da altri. *Ex multis*, sent. Cass. nn. 3676, 3677, 3678 del 16 febbraio 2007; sent. Cass. nn. 8366 e 8374 del 31 marzo 2008; sent. Cass. n. 9569 dell'11 aprile 2008.

⁽¹⁴³⁾ Sarebbe infatti proprio il *surplus* di attività impersonale e aggiuntiva rispetto a quella del professionista a dar luogo all'incremento potenziale di produttività da assoggettare all'imposizione. Quindi, per far scattare l'assoggettamento ad Irap è necessario che il professionista, nello svolgimento della sua attività, si avvalga di un *quid pluris* rispetto al solo lavoro personale che, secondo il comune sentire, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista, al fine di rendere più efficace o produttiva la sua attività. In altri termini, i fattori utilizzati devono essere idonei a far presumere che quanto prodotto non sia frutto della sola attività del professionista, ma anche della struttura separata ed autonoma, costituita proprio al fine di potenziare la produzione di ricchezza (valore aggiunto prodotto) a vantaggio di tutti coloro che vi collaborano. Pertanto il professionista, secondo questa giurisprudenza, sarebbe colpito dall'Irap in ragione di un "fatto economico diverso dal reddito" in quanto autore delle scelte da cui deriva la ripartizione della ricchezza prodotta. Cfr. sent. Cass. n. 3672, 3677, 3678 e 3689 del 16 febbraio 2007; sent. Cass. n. 2579 del 4 febbraio 2008; sent. Cass. n. 2704 del 5 febbraio 2008; sent. Cass. n. 9569 dell'11 aprile 2008.

organizzazione, essendo detto requisito, con riferimento agli imprenditori, *in re ipsa*.

Recentemente, invece, la Corte di legittimità ha deciso di discostarsi, sia pure in maniera prudente, dalle assunzioni della Corte Costituzionale in tema di imprenditori e autonoma organizzazione, sforzandosi di andare oltre il dogma della connaturalità dell'organizzazione all'impresa. Il primo passo in questa direzione è stato compiuto dalle stesse Sezioni Unite nel 2009⁽¹⁴⁴⁾, quando si è avuto modo di osservare che un'interpretazione costituzionalmente orientata del presupposto impositivo Irap porta ad escludere che possa utilizzarsi la nozione di impresa quale si ricava dall'art. 55 del Tuir, poiché, facendo leva su quest'ultima e qualificando le attività ausiliarie alla stregua di attività impresa, *“l'imposta non troverebbe corrispondenza nella sua ratio, e finirebbe per colpire “una base fittizia”, un “fatto non reale”*”⁽¹⁴⁵⁾.

Il percorso ricostruttivo delle Sezioni Unite culminava nel riconoscimento del fatto che la base su cui poggia il tributo è il modo - autonoma organizzazione - in cui l'attività è svolta e non la sua oggettiva natura giacché solo così l'imposizione sul valore aggiunto trova una sua razionale giustificazione; diversamente, infatti, ritenevano ancora le Sezioni Unite, *“l'imposta considerata non solo non sarebbe vincolata all'esistenza di un'autonoma organizzazione, ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale imposta sul reddito”*. La Suprema Corte continuava tuttavia a porre a

⁽¹⁴⁴⁾ Cfr. sent. Cass. SS.UU. nn. da 12108 a 12111 del 26 maggio 2009.

⁽¹⁴⁵⁾ In queste pronunce, le Sezioni Unite escludono l'assoggettabilità ad Irap degli agenti di commercio e promotori finanziari non autonomamente organizzati, giacché, in tal caso, ossia in mancanza di autonoma organizzazione, le attività in questione non appartengono all'area dell'impresa, ma a quella del lavoro autonomo. Per un maggior approfondimento, si veda DELLA VALLE E., *Non sono assoggettabili ad Irap gli ausiliari dell'imprenditore privi di autonoma organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, 28, pag. 2227.

fondamento del proprio orientamento interpretativo il principio espresso dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 156 del 2001. L'esclusione da Irap è stata, infatti, ritenuta possibile soltanto con riguardo ad attività non rientranti nella nozione di impresa, ma riconducibili ad "un'area grigia, una linea mobile di confine", tra il "territorio dell'impresa" e il "territorio del lavoro autonomo", rappresentata dallo svolgimento delle attività ausiliarie di cui all'art. 2195 cod. civ.⁽¹⁴⁶⁾.

Senonché, a distanza di poco più di un anno dall'intervento delle Sezioni Unite con cui si è escluso l'assoggettamento ad Irap degli ausiliari dell'imprenditore privi di autonoma organizzazione, la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi di soggettività passiva Irap assimilando i piccoli imprenditori di cui all'art. 2083 cod. civ. ai lavoratori autonomi⁽¹⁴⁷⁾. Ed invero, i Giudici di legittimità rilevano che *"non è affatto da escludere ... che un piccolo imprenditore, in quanto tale ed a qualsiasi categoria appartenga tra quelle elencate nell'art. 2083 cod. civ., sia dotato di un'organizzazione minimale di beni strumentali e non si avvalga di lavoro altrui (se non occasionalmente)"*; ne deriva, quale logico corollario, che i piccoli imprenditori privi di autonoma organizzazione devono essere assimilati, quanto all'Irap, ai lavoratori autonomi.

È allora lampante il passo avanti compiuto dalla Cassazione che non si muove più in zone al confine tra il lavoro autonomo e l'attività d'impresa, come nel caso delle attività ausiliarie. Con riferimento specifico agli imprenditori, infatti, la Cassazione sembra prendere atto della circostanza che vi possono essere attività dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazioni di servizi che, sebbene siano

⁽¹⁴⁶⁾ Cfr. FERRANTI G., *L'esclusione da Irap degli esercenti attività produttive di reddito d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 2011, 23, pag. 1877.

⁽¹⁴⁷⁾ Cfr. sent. n. 21124 del 13 ottobre 2010.

esercitati in forma di impresa, non devono essere assoggettate ad Irap per carenza, appunto, del requisito organizzativo⁽¹⁴⁸⁾. Malgrado nulla sia espressamente detto al riguardo, si può pensare che, seguendo il percorso tracciato nel momento in cui si è esclusa la soggettività passiva degli agenti di commercio e dei promotori finanziari privi di autonoma organizzazione, i Giudici di legittimità abbiano ritenuto che, anche per i soggetti di cui all'art. 2083 cod. civ., sia irrilevante tanto la nozione civilistica di piccolo imprenditore quanto quella tributaria di impresa commerciale, quale ricavabile dall'art. 55 Tuir⁽¹⁴⁹⁾.

⁽¹⁴⁸⁾ Si legge, infatti, nella pronuncia in commento: “*si tratta, molto probabilmente, di una fascia molto marginale di soggetti, ma ciò è sufficiente a far riconoscere l'esigenza, ai fini del regime di assoggettamento all'Irap, di una piena assimilazione dei piccoli imprenditori ai lavoratori autonomi, per garantire una parità di trattamento imposta dalla ratio del tributo ... in conformità, quindi, ad una doverosa interpretazione costituzionalmente orientata. In conclusione, deve ritenersi che in tema di Irap l'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore ... è esclusa dall'applicazione dell'imposta ... qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata*”.

⁽¹⁴⁹⁾ Così DELLA VALLE E., *La delimitazione giurisprudenziale del presupposto dell'Irap è giunta al capolinea?*, in *Corr. Trib.*, 2010, 45, pag. 3726 e ss.. L'autore si chiede quindi se il laborioso percorso giurisprudenziale che ha portato alla progressiva delimitazione del presupposto impositivo Irap possa dirsi concluso o se, invece, ci si possa aspettare qualche ulteriore “sorpresa”. Ci si potrebbe ad esempio chiedere se, malgrado quanto previsto dall'art. 2, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 446/1997, non esistano spazi per mettere in discussione la soggettività passiva delle soggettività di persone allorquando queste sono fondate sul lavoro personale dei soci, non vi sono dipendenti o terzi collaboratori, e l'apparato produttivo è formato da quegli strumenti minimi indispensabili alle persone dei soci. Cfr. altresì BODRITO A., *Non pagano l'Irap le imprese individuali prive di autonoma organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2010, 36, pag. 2946. A tal proposito appare opportuno ricordare come sia stata paventata in dottrina l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 in commento, proprio (ed anche) con riferimento al fatto che la dizione normativa prescinde dall'esistenza di alcuna organizzazione in capo agli enti collettivi, poiché evidentemente il legislatore ha attratto all'interno del presupposto Irap ogni attività, comunque esercitata, allorché essa sia effettuata dai soggetti operanti in forma collettiva. È manifesta una disparità di trattamento tra soggetti individuali e soggetti collettivi, poiché ben potrebbe accadere che la medesima attività non concretizzi il presupposto Irap, se esercitata individualmente e vi sia invece ricompresa normativamente, se esercitata in forma collettiva. Cfr. MULEO S., *Non necessariamente il coltivatore diretto è soggetto ad Irap*, in *Agricoltura*, 2011, 1, pag. 37; il quale rileva altresì che mentre per le società di capitali difficilmente potrebbe suggerirsi una lettura del testo normativo in modo talmente articolato da risultare costituzionalmente adeguato, pur restando all'interno della lettera della legge, per le società semplici potrebbe immaginarsi che l'espressione “società ed altri enti” di cui al suddetto art. 2 debba essere intesa con esclusivo riferimento alle società commerciali, escludendovi dunque le società semplici. L'A., addirittura, prospetta una lesione, da parte della normativa in questione, delle regole europee a tutela della concorrenza, in quanto le forme organizzative inciderebbero sui carichi

In altri termini, sarebbero prefigurabili una serie di attività imprenditoriali che, ai fini delle imposte sui redditi, danno senz'altro luogo alla produzione di reddito d'impresa e che, di converso ed ai fini Irap, non costituiscono attività d'impresa con la conseguenza che le stesse, ove siano svolte senza organizzazione di capitali e/o lavoro altrui, sono da escludersi dal campo di applicazione del tributo.

L'evoluzione giurisprudenziale appena delineata, sebbene in contrasto con il famoso inciso della sentenza n. 156 cit. della Corte Costituzionale secondo cui il requisito dell'autonoma organizzazione sarebbe connaturato alle attività d'impresa, ha però trovato il plauso di autorevole dottrina⁽¹⁵⁰⁾, secondo cui la mancanza di una qualsivoglia forma organizzativa nello svolgimento di un'attività pur diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, se non impedisce, a seconda dei casi, l'acquisizione della qualità di esercente arte e professione ovvero di imprenditore (ai fini della rilevanza della normativa sulle imposte dirette e sull'Iva), impedisce peraltro l'attribuzione all'interessato della soggettività passiva Irap. La distinzione tra lavoratore autonomo e imprenditore, infatti, dovrebbe cessare di avere rilevanza ai fini Irap quando, per la totale carenza del requisito organizzativo, viene a mancare la stessa soggettività passiva del tributo.

fiscali dei soggetti collettivi privi di organizzazione e quindi spingerebbero, a parità di condizioni, sull'effettuazione dell'attività d'impresa in forma individuale.

⁽¹⁵⁰⁾ Cfr., *ex multis*, COLLI VIGNARELLI A., *Presupposto dell'Irap: il cerchio si chiude*, in *Boll. Trib.*, 2011, 4, pag. 249. Di opinione opposta, si veda ODOARDI F., *Esclusa l'Irap per i piccoli imprenditori: spunti per una nuova lettura del presupposto impositivo*, *op. cit.*, pag. 91; il quale ritiene che le ultime sentenze della Cassazione non si possono condividere per l'errato ricorso all'interpretazione adeguatrice preclusa dalla Corte Costituzionale e per il fatto che vanno ad individuare un diverso presupposto del tributo, presupposto non sarebbe rappresentato dall'esistenza di un'organizzazione, come stabilito dalle norme e ribadito nel 2001 dalla Corte Costituzionale, ma dall'esistenza di un'organizzazione non minima.

Di conseguenza, soggetti che per le norme relative alle imposte sui redditi sono da considerare titolari di redditi d'impresa pur mancando il requisito dell'autonoma organizzazione, non saranno da considerare soggetti passivi Irap in assenza di una pur minima forma organizzativa in via autonoma. E lo stesso dicasi per gli esercenti arti e professioni, che in tale ipotesi saranno titolari di reddito di lavoro autonomo e soggetti passivi Iva, ma non saranno soggetti passivi Irap⁽¹⁵¹⁾.

In definitiva, la questione posta dalla sentenza della Corte Costituzionale in relazione all'individuazione dei soggetti passivi Irap può essere agevolmente risolta avendo riguardo alla fattispecie imponibile, giacché l'esercizio dell'attività non può che essere riferito al soggetto cui spettano i relativi poteri di organizzazione e di gestione, che si assume i rischi conseguenti e cui viene imputata l'attività medesima.

La disposizione del decreto Irap intitolata ai soggetti passivi non può esprimere, dunque, il criterio per la loro definizione, poiché lo stesso deve essere desunto dalla definizione del presupposto. In quest'ottica, l'art. 3 del d.lgs. n. 446 deve essere inteso come diretto a una mera classificazione dei possibili soggetti passivi secondo le tipologie di

⁽¹⁵¹⁾ Per completezza, è opportuno precisare che il percorso volto alla corretta e definitiva delimitazione del presupposto impositivo dell'Irap e dei suoi soggetti passivi è lungi dal potersi dire concluso. Nell'ordinanza n. 10581 del 2011, infatti, la Corte di Cassazione, confermando l'esonero da Irap degli agenti di assicurazione privi di autonoma organizzazione, ha affermato nuovamente che "l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione di impresa". L'incedere della Corte sul punto sembra, dunque, stretto tra due fuochi: da un lato, l'affermazione della Consulta chiaramente ancora condizionante, e, dall'altro, la percezione di una sostanziale identità tra la condizione in cui viene a trovarsi l'esercente arti e professioni, da una parte, l'ausiliario dell'imprenditore, da un'altra parte, ed il piccolo imprenditore, da un'altra parte ancora, allorché svolgono la loro attività in assenza di organizzazione di lavoro e/o di capitale altrui. Cfr. FERRANTI G., *L'esclusione da Irap degli esercenti attività produttive di reddito d'impresa*, op. cit., pag. 1882.

attività svolte, in maniera funzionale all'articolazione della disciplina dell'imponibile⁽¹⁵²⁾.

Una volta analizzati tutti gli elementi del presupposto dell'imposta come definiti dall'art. 2 del d.lgs. n. 446, e dopo aver, in particolare, chiarito il significato dell'autonoma organizzazione, anche alla luce delle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, si può affrontare definitivamente il tema della *ratio* dell'imposta al fine di comprendere, in un primo momento, quale possa essere, alla luce del sopra descritto presupposto impositivo, la giustificazione economica del prelievo e, di conseguenza, analizzare l'effettiva manifestazione di capacità contributiva tassata, preparando così la successiva analisi dell'Irap sotto il profilo della sua legittimità costituzionale.

⁽¹⁵²⁾ Come rileva Fedele, non bisogna infatti dimenticare che solo nelle imposte personali il soggetto passivo è funzionale alla determinazione del presupposto impositivo. Nelle imposte reali, invece, il presupposto serve a determinare al di fuori della sfera dei soggetti passivi. E per espressa definizione normativa l'Irap è un'imposta reale, ovvero un'imposta il cui fatto imponibile individua il soggetto passivo: infatti, data un'attività produttiva autonomamente gestita, soggetto passivo dell'Irap non può essere che il titolare dell'attività stessa. Cfr. FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, *op. cit.*, pag. 460.

CAPITOLO II

LA GIUSTIFICAZIONE ECONOMICA E GIURIDICA DELL'IRAP E LA SUA “TRASFUSIONE” NELLA DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE.

SOMMARIO: 1. Il presupposto come espressione normativa della ratio del tributo. 1.1. Il concetto di valore aggiunto quale base imponibile dell'Irap. 1.2. La teoria del beneficio a sostegno delle imposte sul valore aggiunto. 2. Le esperienze straniere di *business tax* a confronto con la nostra imposta sulle attività produttive. 2.1. *Single Business Tax* del Michigan. 2.2. La *Business Enterprise Tax* del New Hampshire. 2.3. La “*taxe professionnelle*” francese. 2.4. L'esperienza tedesca della *Gewerbesteuer*. 2.5. Considerazioni finali sul rapporto tra l'Irap e le altre imposte sul business. 3. Irap e Iva. Premessa. 3.1. La questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di Giustizia. 3.2. La decisione della Corte di Giustizia Europea. 3.2. Il diverso concetto di valore aggiunto alla base delle due diverse forme di imposizione. 3.4. L'impossibilità della rivalsa nel sistema dell'Irap e l'irrilevanza della traslazione in avanti del tributo. 4. Conclusioni.

1. Il presupposto come espressione normativa della *ratio* del tributo.

Nel capitolo precedente si è visto che il presupposto dell'Irap è in definitiva l'esercizio di un'attività autonomamente organizzata. Orbene, l'esercizio di attività autonomamente organizzata, nell'ottica del legislatore, può essere assunto ad indice di capacità contributiva ove esso si ponga logicamente a monte dei suoi esiti produttivi e rilevi pertanto, di per se stesso, a prescindere dalla valutazione dei risultati finali, identificandosi con il processo produttivo in essere ed implicando un “potere di comando” sui beni e servizi economicamente valutabili⁽¹⁵³⁾. Da tale ricostruzione si è dedotto, come visto, il volere del legislatore di considerare oggetto immediato del tributo il valore aggiunto della

⁽¹⁵³⁾ Cfr. COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*, in *Quaderni 1-2*, 1997, Ministero della Finanze.

produzione⁽¹⁵⁴⁾, ovvero quella grandezza attraverso la quale è possibile in qualche modo misurare ed esprimere il requisito dell'organizzazione che costituisce di per se stesso oggetto di tassazione⁽¹⁵⁵⁾. Il problema che a questo punto si pone è dunque quello di capire quale possa essere la giustificazione valida anche sotto il profilo costituzionale, della tassazione di detto valore e se effettivamente la stessa possa dirsi più o meno razionale⁽¹⁵⁶⁾.

L'idea di fondo riposa infatti, secondo gli ideatori dell'imposta⁽¹⁵⁷⁾, sulla concezione che l'organizzazione si risolverebbe nella disponibilità di beni e servizi economicamente valutabili corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa; potenzialità che, pertanto, può essere assunta ad indice di capacità contributiva distinto da tutte le altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale

⁽¹⁵⁴⁾ In questo senso, COCIANI S.F., *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit., pag. 251. In pratica, l'Irap è un'imposta che colpisce le modalità di organizzazione delle attività imprenditoriali e professionali; modalità che, per volere del legislatore, assurgono ad autonomo indice di capacità contributiva del tutto distinto dai soggetti che tale attività organizzano, in questo senso VERNA G. e MOSCATO D., *Il presupposto oggettivo dell'Irap: profili dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito*, in *Il Fisco*, n. 33, 2002, pag. 5272.

⁽¹⁵⁵⁾ Dai lavori della Commissione istitutiva dell'imposta emerge che l'Irap deve essere giuridicamente considerata come un'imposta sul valore della produzione, mentre in termini economici è un'imposta sul valore aggiunto, ovvero sul prodotto netto.

⁽¹⁵⁶⁾ L'individuazione della *ratio legis*, intesa come fine obiettivo della legge, è il primo e necessario momento logico del giudizio di ragionevolezza delle leggi. Su tale *ratio* il giudice costituzionale basa un "controllo interno alla legislazione, che commisura la rispondenza del mezzo tecnico rispetto al fine censurandone la sproporzione o l'inadeguatezza [...]. In casi del genere la Corte (costituzionale) sanziona il modo di esercizio della funzione legislativa avvalendosi largamente nei suoi giudizi di valutazioni strumentali, tecniche, fattuali e ricorrendo a massime di esperienza, conoscenze tecnico-scientifiche e modelli statistici", così SCACCIA, *Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, p. 117.

⁽¹⁵⁷⁾ Secondo Gallo, la giustificazione dell'Irap va ricercata nel fatto che "l'unità produttiva tassata ha carattere di realtà e dimostra una capacità contributiva autonoma, impersonale, separata ed aggiuntiva rispetto ai singoli percettori del reddito e basata sulla capacità contributiva che deriva dalla combinazione dei fattori della produzione. È insomma un'imposta che non colpisce né il reddito, né il patrimonio, né il consumo, ma un'entità reale rilevante sotto il profilo della capacità contributiva e che può identificarsi con il dominio sui fattori della produzione e con la potenzialità economica e produttiva", GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pag. 627.

sistema. A differenza del reddito e del consumo, che hanno riguardo ai risultati di attività economiche, l'attività che l'Irap si propone di colpire si pone logicamente a monte dei suoi esiti produttivi e rileva, dunque, a prescindere dalla valutazione dei risultati. Essa si identifica con il processo produttivo in essere e, in ragione delle sue articolazioni organizzative, implica necessariamente "poteri di comando" su beni e servizi. In definitiva il presupposto del tributo sarebbe rappresentato dal dominio sui fattori della produzione⁽¹⁵⁸⁾.

Il peculiare presupposto dell'Irap emerge in maniera evidente dall'analisi della base imponibile del tributo, che costituisce l'espressione quantificata (ossia in numeri, suscettibile di misurazione) di quel potere di comando del titolare dell'attività produttiva. Detto tributo assoggetta, infatti, a tassazione la differenza tra i ricavi o i compensi tipici dell'attività imprenditoriale o professionale, e i costi per l'acquisto di materie prime, beni strumentali e servizi professionali e d'impresa; sono invece irrilevanti ai fini del tributo i valori finanziari rappresentati da proventi attivi e interessi passivi. La differenza, se positiva, rappresenta quindi l'imponibile Irap che, rileviamo velocemente, è quindi costituito approssimativamente dai redditi imprenditoriali o professionali, maggiorati dei costi non deducibili dal tributo⁽¹⁵⁹⁾, ossia i costi per il

⁽¹⁵⁸⁾ Anticipando un argomento che verrà di sviluppato in seguito sembra opportuno premettere che proprio tale tesi che considera presupposto dell'imposta e quindi indice di capacità contributiva un'entità astratta come il potere di comando sui fattori della produzione ha fatto sì che l'imposta divenisse bersaglio di numerose critiche da parte di tutti coloro che ritengono che detto tributo non possa fondarsi sul dominio dei fattori produttivi, a pena di considerarlo incostituzionale, ciò in quanto il nostro ordinamento avrebbe accolto un principio che sancisce la necessità che alla base dell'imposizione vi sia una capacità contributiva ben lungi dall'essere astratta e impersonale, e quindi in contrasto con quella individuata dai fautori della teoria dell'effettiva signoria sui fattori produttivi. Si veda SALVATI A, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, *op. cit.*, pag. 1628.

⁽¹⁵⁹⁾ È importante precisare che gli ordinari criteri di determinazione della base imponibile Irap, che prevedono l'irrelevanza delle componenti di natura finanziaria,

lavoro (subordinato e parasubordinato, e quindi le collaborazioni coordinate e continuative) e gli interessi passivi e gli altri oneri finanziari⁽¹⁶⁰⁾.

Tuttavia, la particolarità del presupposto impositivo Irap ha portato gli interpreti a sviluppare più di una teoria giustificativa del tributo che potesse servire a renderlo a razionale. In effetti, oltre alla teoria del dominio dei fattori della produzione, si è pure sostenuto che la giustificazione del prelievo, secondo una tesi suggestiva e, per certi aspetti, più tradizionale, sarebbe quella che vede l'Irap come imposta sulla “nuova ricchezza prodotta presso l'impresa”⁽¹⁶¹⁾. Nell'ambito dei costi dell'impresa, alcuni sono effettuati a fronte di beni e servizi in genere provenienti da altre imprese (acquisti di materie prime, beni strumentali etc.). Ci sono poi acquisti che in genere provengono dall'esterno del mondo imprenditoriale, come quelli relativi alla forza-

non potrebbero naturalmente adattarsi a quelle società come le banche e le assicurazioni per le quali la gestione finanziaria rappresenta la gestione caratteristica dell'impresa; per questi enti, è dunque prevista una specifica disciplina, in base alla quale sia le componenti finanziarie positive che quelle negative concorrono alla formazione dell'imponibile. Anche per lo Stato, gli enti pubblici e gli enti non commerciali l'imposta si presenta in modo diverso. Qui, l'imposta viene applicata in misura proporzionale sulle retribuzioni dei dipendenti. Tuttavia, non rilevando ai fini della trattazione la disciplina specifica delle modalità di determinazione della base imponibile di ogni tipologia di soggetto passivo Irap, si farà per semplicità riferimento alle sole imprese industriali.

⁽¹⁶⁰⁾ Cfr. LUPI R., *Diritto Tributario. Parte speciale, op. cit.*, pag. 350 e 351. L'autore osserva che la base imponibile dell'Irap corrisponde grosso modo alla quota di valore aggiunto prodotto dall'impresa che residua dopo aver dedotto gli acquisti di materie prime e servizi provenienti da altri soggetti che scontano l'Irap (*i.e.* imprese e professionisti). Questa considerazione dovrebbe confermare l'infondatezza dell'obiezione secondo cui, colpendo il costo del lavoro, l'Irap sarebbe discriminatoria a favore dei beni strumentali. L'accostamento è fuorviante in quanto i dipendenti non vengono tassati nella qualità di fattori della produzione, ma nella qualità di soggetti che si appropriano di una quota del valore aggiunto. Il macchinario, invece, non si appropria di una quota del valore aggiunto, ma è un fattore della produzione che viene prima della formazione del valore aggiunto, tanto è vero che l'Irap sarà pagata dalla società venditrice del macchinario stesso, come avviene per tutti i fattori materiali della produzione. Per questo motivo, è del tutto consona alla logica del tributo la deduzione degli ammortamenti dei beni strumentali.

⁽¹⁶¹⁾ LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi, op. cit.*, pag. 1407.

lavoro o quelli relativi al capitale di debito. La differenza tra i ricavi e costi per beni e servizi costituisce il “valore della produzione netta” (valore aggiunto) che poi viene ripartito tra salari, interessi ed eventuali profitti. È quindi scorretto affermare che l'imposta colpisce salari e interessi come tali; è invece vero che interessi e salari non sono deducibili perché rappresentano componenti del detto valore della produzione netta. Le eccedenze di interessi passivi e salari rispetto al valore della produzione netta non sono invece tassate, perché non rappresentano valore aggiunto: in questi casi, l'impresa distribuisce a dipendenti e finanziatori ricchezza che non è neppure riuscita a creare. Ecco perché a parità di valore della produzione netta si paga sempre la stessa Irap, anche se aumentano gli interessi passivi o le retribuzioni: l'aumento di queste voci viene assoggettato a Irap, ma siccome la produzione netta rimane la stessa, l'incidenza del tributo non cambia perché corrispondentemente il profitto d'impresa si riduce. A parità di valore della produzione netta, dunque, qualsiasi aumento di salari, interessi e profitti lascia inalterato l'ammontare dell'imposta. In sostanza, non si vengono a tassare salari, interessi e profitti, ma si viene di tassare la produzione netta; indipendentemente da come essa si scompone. Ed infatti, se un'impresa ha costi professionali, industriali ed altri costi (deducibili ai fini Irap) che superano i ricavi, non crea ricchezza, ma la distrugge, e perciò non ha né profitto, né valore aggiunto.

In quest'ottica, con l'Irap l'impresa sarebbe chiamata a pagare il tributo perché presso di lei si forma ricchezza, indipendentemente dal fatto che detta ricchezza sia poi destinata a remunerare l'imprenditore, terzi finanziatori o i lavoratori.

Il punto debole di tale tesi, di per se sostanzialmente corretta è che essa finisce per considerare il valore aggiunto tassato come la somma dei redditi percepiti dai partecipanti al processo produttivo, eliminando qualsiasi problema in termini di costituzionalità, legato all'originalità e novità del presupposto. L'Irap, così concepita, avrebbe infatti natura di imposta sui redditi e troverebbe la sua giustificazione nella tassazione, in capo all'entità produttiva, di redditi prima della loro distribuzione e cioè nella fase della loro formazione⁽¹⁶²⁾.

Suggestiva è pure la posizione di coloro che sostengono che i fattori produttivi organizzati, a loro volta, fruiscono di beni e servizi pubblici ovvero provocano costi e/o diseconomie per la collettività che sembra giustificato compensare con un tributo⁽¹⁶³⁾.

⁽¹⁶²⁾ Contrario a tale ricostruzione il prof. Gallo, il quale osserva che tale ipotesi non sembra trovare rispondenza nella definizione normativa del presupposto, non essendovi coincidenza, quanto alla base imponibile, tra il valore della produzione tassata e il reddito che dovrebbe essere attribuito ai dipendenti e ai prestatori di capitali. Inoltre, in quest'ottica sarebbe stata opportuna la previsione di un credito di rivalsa, in modo da giuridicizzare e rendere certa la traslazione del tributo sui soggetti percipienti tale reddito e da inquadrare definitivamente tale imposta tra quelle sui redditi "a monte". Così, GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pag. 633.

⁽¹⁶³⁾ Vi è chi, come BOSI P., *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1997, pag. 287, nel tentativo di rinvenire un fondamento razionale, ha sostenuto che presupposto dell'Irap è l'esistenza di "un'attività organizzata per la produzione di beni e servizi che in quanto tale trae vantaggio dai servizi pubblici, soprattutto locali, e crea costi per la collettività", ponendo così a fondamento dell'imposta il principio cosiddetto commutativo della teoria del beneficio. Tuttavia, detta tesi sembrerebbe poco condivisibile per il fatto che il principio commutativo è estraneo al nostro concetto di capacità contributiva, secondo cui a nulla rileva l'effettivo godimento di beni e servizi ai fini dell'imposizione, ben potendosi legittimamente prescindere da quest'ultimo, allorquando si sia in presenza della titolarità di fattori espressivi di capacità contributiva che da soli giustificano l'assoggettamento all'imposta. In sostanza, il godimento di servizi indivisibili non potrebbe costituire giustificazione dell'Irap in quanto il loro eventuale mancato godimento non legittimerebbe il venir meno dell'onere di assolvere l'imposta, cfr. RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, op. cit., pag. 52; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pag. 3. In particolare, secondo quest'ultimo Autore, non sarebbe corretto costruire un sistema fiscale sull'utilità che il contribuente può ricavare in ragione di ciò che ha versato: così facendo proprio i soggetti più bisognosi dovrebbero pagare di più. Per maggiori approfondimenti sulla compatibilità della teoria del beneficio con il principio di capacità contributiva si rinvia al Capitolo III.

Ebbene, a prescindere dalla spiegazione che si sceglie, appare rilevante il dato per cui alla base di ognuna di esse vi è comunque la circostanza che l'Irap va a tassare il valore aggiunto prodotto. Da tale semplice constatazione dovrebbe tuttavia derivare, quale logica conseguenza, la necessità, per comprendere la *ratio* di questa imposta di definire, in primo luogo, il concetto di valore aggiunto prodotto (caro alla teoria economica, ma meno noto al giurista) in modo più approfondito.

1.1. Il concetto di valore aggiunto quale base imponibile dell'Irap.

È opportuno cominciare col dire che in termini economici il valore aggiunto consiste nell'eccedenza⁽¹⁶⁴⁾, attribuibile ad un dato esercizio, del valore del prodotto di un processo produttivo (cd. output) sui valori consumati per la produzione, esclusi i costi del lavoro e del capitale (cd. input)⁽¹⁶⁵⁾. Più precisamente si tratta della differenza “tra il valore degli elementi (materiali e servizi) che un produttore acquisisce dall'esterno e il valore dei beni e/o servizi da esso prodotti, con l'impiego

⁽¹⁶⁴⁾ Nella contabilità economica nazionale il valore aggiunto rappresenta una delle nozioni fondamentali insieme a quella di reddito e domanda finale. Lasciando al testo la spiegazione del concetto di valore aggiunto, sembra qui opportuno spiegare che il reddito è costituito dalla remunerazione dei fattori della produzione che hanno concorso alla creazione del bene e del servizio: terra, lavoro e capitale (quest'ultimo diviso in capitale di rischio, al quale va in profitto, e capitale di prestito, al quale va l'interesse). La domanda dei beni finali di consumo o d'investimento viene effettuata dalle famiglie e dalle imprese a fronte della produzione. Se si considera un'economia chiusa, senza rapporti con altri Paesi, possiamo verificare una fondamentale eguaglianza tra le tre nozioni di reddito, valore aggiunto e domanda finale: la somma dei beni e servizi (prodotto o valore aggiunto) è uguale alla somma delle remunerazioni dei fattori produttivi (reddito) ed entrambi sono uguali agli acquisti di beni di consumo o di investimento effettuati dalle famiglie e dalle imprese (la domanda). Cfr. PALADINI R., *L'Irap come imposta sul prodotto netto*, in *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, Atti del convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999, in il Fisco, 1999.

⁽¹⁶⁵⁾ Cfr. ONIDA P., *Economia d'azienda*, Torino, 1992, pag. 765; ARDEMANI E., *Considerazioni economico-aziendali sul valore aggiunto*, in *Ricerche economiche*, 1968, pag. 235, CASAROSA C., *Manuale di microeconomia*, Roma, s.d., pag. 34; RICOSSA S., *Dizionario di economia*, Torino, 1982, pag. 219.

del suo ingegno, del lavoro e del capitale”⁽¹⁶⁶⁾, quale risulta, in linea approssimativa⁽¹⁶⁷⁾, deducendo dai ricavi delle vendite di beni o servizi i costi delle materie prime, dei semilavorati e dei servizi, impiegati nella produzione, e serve per coprire i costi per l’acquisizione dei fattori produttivi, rappresentati, secondo l’impostazione tradizionale, da terra, capitale e lavoro⁽¹⁶⁸⁾. Ma se la funzione del valore aggiunto è quindi quella di remunerare i diversi fattori produttivi, esso - in linea di massima - può essere anche visto come somma delle retribuzioni dei lavoratori, degli interessi spettanti ai finanziatori, delle rendite dei locatori dei beni strumentali, del profitto dell’imprenditore⁽¹⁶⁹⁾.

È stato pure rilevato che si ha “produzione” di valore aggiunto ogni qualvolta si accresce il valore di scambio di una risorsa, di un bene o di un servizio, ovvero “*tutte le volte in cui si fa compiere ad un bene un passo avanti nella scala di apprezzamento dell’utilità di esso da parte dell’individuo per la soddisfazione dei propri bisogni*”⁽¹⁷⁰⁾.

⁽¹⁶⁶⁾ Cfr. SCHIAVOLIN R., *L’imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 38 che riprende testualmente RISPOLI M., *Il valore aggiunto nel controllo della strategia aziendale*, in *Finanza, Marketing, Produzione*, 1983, pag. 69.

⁽¹⁶⁷⁾ In realtà, è bene precisare che l’individuazione in campo aziendalistico dei componenti positivi e negativi del valore aggiunto è oggetto di discussione: per esempio è discusso il trattamento di canoni di *leasing*, quote di ammortamento, interessi passivi e imposte indirette. È, tuttavia, evidente che se si includono, per esempio, le quote di ammortamento, si supera l’ottica della distribuzione del valore aggiunto per la remunerazione dei fattori produttivi, per guardare alla generica destinazione del valore aggiunto alla copertura economica dei costi, i quali possono includere anche gli ammortamenti. Cfr. LIPARI C., *Note in tema di fattori produttivi e valore aggiunto aziendale*, in AA.VV., *Contabilità, bilancio e controllo, Scritti in onore di Carlo Masini, III*, Milano, 1993, pag. 241 e RISPOLI M., *Il valore aggiunto nel controllo della strategia*, in *Finanza, Marketing, Produzione*, 1983, pag. 78.

⁽¹⁶⁸⁾ BAGIOTTI T., *Corso di economia*, I, Padova, 1977, pag. 221 e ss.

⁽¹⁶⁹⁾ Secondo alcuni economisti, si devono ricomprendere anche le imposte dovute allo Stato e agli altri Enti impositori, in quanto apportatori di un fattore produttivo, rappresentato dai beni e servizi pubblici; cfr. LIPARI C., *Note in tema di fattori produttivi e valore aggiunto aziendale*, in AA.VV., *Contabilità, bilancio e controllo, Scritti in onore di Carlo Masini, III*, Milano, 1993, pag. 241.

⁽¹⁷⁰⁾ SESSA G., *L’imposta sul valore aggiunto. Teoria generale, sistemi comparati*, Roma, 1971, pag. 60, il quale osserva che vi rientrano anche le attività materiali produttive di servizi.

Il valore aggiunto costituisce un indicatore della rilevanza economica dei processi produttivi svolti e dei risultati dell'organizzazione dei fattori di produzione⁽¹⁷¹⁾: misurando la dimensione produttiva o la potenza produttiva dell'impresa, il valore aggiunto viene ricollegato alle scelte di questa nello sviluppo di nuovi prodotti, nella razionalizzazione e compressione dei costi. Esso corrisponde, infatti, alla ricchezza globalmente creata dall'impresa attraverso i suoi processi interni, ricchezza che può essere considerata come l'obiettivo unificante dei vari soggetti che partecipano all'attività, apportandovi capitale o lavoro⁽¹⁷²⁾.

Tornando ad un ambito più strettamente attinente al profilo tributario, si può notare che i teorizzatori delle imposte sul valore aggiunto riconoscono, in particolare, la specifica capacità contributiva autonoma di tali imposte nello svolgimento delle attività produttive dell'impresa e distinguono tale capacità da quella dell'imprenditore o del proprietario, considerato come singolo fattore di produzione.

Secondo tali autori, l'impresa moderna è tipicamente un'organizzazione complessa, dotata di un'unità organica e di personalità sue proprie; è una congerie di imprenditori, prestatori di capitali, *managers* e dipendenti. La capacità produttiva dipende dal fatto che si combina, e

⁽¹⁷¹⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttività. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 52.

⁽¹⁷²⁾ Per approfondimenti si vedano: RICOSSA S., *Dizionario di economia*, *op. cit.*, pag. 219; BELLANDI G., *Economia e gestione dell'impresa*, Torino, 1993, pag. 164; ZANETTI G., *Economia dell'impresa*, Bologna, 1988, pag. 64; ONIDA V., *Economia d'azienda*, Torino, 1992, pag. 769; ALVARO G. – VASAPOLLO L., *Economia e statistica aziendale. Il processo decisionale nel sistema azienda*, Padova, 1999, pag. 315; FERRANDO P.M., *Il valore come criterio obiettivo del comportamento aziendale*, in GOZZI A. (a cura di), *La definizione e la valutazione delle strategie aziendali. Criteri, metodi, esperienze*, Milano, 1991, pag. 130; RISPOLI M., *Il valore aggiunto nel controllo della strategia*, *op. cit.*, pag. 78.

dal modo in cui si combina, con quella di altri individui che partecipano all'attività produttiva⁽¹⁷³⁾.

Concepito, dunque, in questa prospettiva, la produzione di valore aggiunto consiste nell'esprimere una forma di ricchezza la cui essenza è dinamica, in quanto potenzialità di esprimere una nuova ricchezza⁽¹⁷⁴⁾. Si parla della "potenza produttiva" dell'impresa, trovando riscontro in esso la capacità della stessa di convertire i fattori in un output superiore per valore agli input acquistati da imprese distinte. In questo senso è quindi ricollegabile alla "forza economica" dell'impresa e proprio questa forza, misurata dal valore della produzione, dovrebbe allora essere oggetto di tassazione⁽¹⁷⁵⁾.

Al concetto di valore aggiunto fanno riscontro diversi modelli di tassazione dello stesso⁽¹⁷⁶⁾. Nelle classificazioni teoriche si distingue il

⁽¹⁷³⁾ Cfr. GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pag. 630, il quale richiama la dottrina internazionale che si è occupata delle diverse forme di imposta sul valore aggiunto, tra cui, in particolare, cfr. COLM G., *The basis of federal fiscal policy*, in *Taxes*, June 1939; ADAMS T.S., *Fundamental problems of federal income taxation, Quarterly*, in *Journal of economics*, 1921.

⁽¹⁷⁴⁾ In altri termini, la capacità di lavoro, l'inventiva imprenditoriale e la disponibilità di capitali concretizzano siffatta loro potenzialità quando sono effettivamente impiegate in un processo produttivo, mentre un lavoratore disoccupato o un capitale non investito danno luogo ad uno spreco di risorse. Quindi, il risultato dell'impiego di essi rappresenta "una maggiore ricchezza", rispetto all'inerzia o all'uso improduttivo. Si veda ancora una volta SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 59.

⁽¹⁷⁵⁾ Senza anticipare quanto si dirà in seguito, in sede di analisi della legittimità dell'Irap, si può fin da ora osservare che si sono sempre nutriti dei dubbi sulla significatività della potenza produttiva di un'impresa come giustificazione di un tributo. Ciò in quanto il valore aggiunto, da solo, offre indicazioni troppo generiche per una valutazione attendibile della produttività; esso, in effetti, si limita a misurare un risultato senza però preoccuparsi di dare alcuna indicazione sull'efficienza del processo produttivo che lo ha generato. Si dice, infatti, che l'entità del valore aggiunto, di per sé, non costituisce una misura inequivoca dell'efficienza tecnica dei processi produttivi utilizzati dipende dal fatto che esso potrebbe dipendere anche da carenze di meccanismi del mercato piuttosto che dalla potenza produttiva dell'impresa, tanto più che può essere prodotto anche da imprese in perdita, le quali, di conseguenza, sono ben lungi dal dimostrare una qualsiasi forza economica. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 53 e ss.

⁽¹⁷⁶⁾ Prima di analizzare le diverse teorie economiche sulla tassazione del valore aggiunto, è doveroso premettere che si è specificamente occupata del problema, sia pure in epoca risalente, la stessa Corte Costituzionale. È stata elaborata una teoria

calcolo dell'imponibile *per addizione*, ove è colpita la somma delle remunerazioni attribuite ai fattori di produzione (salari, interessi, profitti e rendite), da quello *per sottrazione*, in cui è tassata la sommatoria di componenti positivi e negativi (ricavi meno costi di beni e servizi acquistati da altre imprese)⁽¹⁷⁷⁾. Oppure si deve distinguere l'imposta applicata col criterio "base da base" ovvero su imponibile dato dalla differenza tra componenti positivi e negativi, come nell'Irap, e quella applicata col criterio "imposta da imposta", come accade quando dal tributo liquidato sulle vendite si detrae quello assolto sugli acquisti, come nell'Iva.

Con riferimento alla costruzione dell'imponibile, sono possibili numerose varianti, collegate a scelte relative alla tassazione o meno delle importazioni e delle esportazioni, all'*an* e al *quantum* delle detrazioni per gli acquisti. Molto importante è poi la distinzione tra imposta sul valore aggiunto tipo "reddito lordo" che non ammette deduzioni o detrazioni per investimenti, e quella tipo "reddito netto" che consente detrazioni e/o deduzioni in ragione delle quote di ammortamento, come previsto nell'Irap. Da ultimo, si deve ricordare l'imposta sul valore aggiunto "tipo

nella sentenza n. 16 del 1965, secondo cui quando l'oggetto dell'imposta è una cosa produttiva, la base per la tassazione è data dall'attitudine del bene a produrre reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale. Cfr. sul punto, VICINI RONCHETTI A., *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, *op. cit.*, pag. 791, il quale, però, non manca di osservare che tale teoria fu pronunciata con riferimento ai redditi immobiliari, quali redditi da cespiti, gli unici cioè derivanti da beni ontologicamente produttivi di ricchezza. Riuscirebbe, dunque, difficile, a detta dell'autore, trasferire tale teoria *sic et simpliciter* alla tassazione di unità produttive come le aziende, dove, per definizione, il reddito è una delle componenti aleatorie e pertanto sicuramente non si sarebbe in presenza di "beni ontologicamente produttivi di ricchezza".

⁽¹⁷⁷⁾ COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, pag. 384 e ss.

consumo” che consente la deduzione dell’intero costo o dell’intera imposta sull’acquisto, come avviene nell’Iva⁽¹⁷⁸⁾.

Dunque, un interessante elemento di indagine è che Irap e Iva traggono origine da un comune concetto economico di imposizione sul valore aggiunto, anche se la prima appare più vicina allo schema ideale di tale forma di tributo che è quella che colpisce l’importo risultante dalla differenza tra l’importo dei ricavi e quello dei costi di beni intermedi e degli ammortamenti, operando un prelievo sulla produzione, più vicino alla tassazione diretta che a quella indiretta, mentre la seconda rappresenta il modello più diffuso negli ordinamenti positivi, che però si pone all’estremo opposto rispetto all’Irap, colpendo il valore aggiunto dei consumi⁽¹⁷⁹⁾.

Negli studi della seconda metà del novecento il modello dell’imposizione sul valore aggiunto quale tributo sulla produzione ha continuato a destare un forte interesse⁽¹⁸⁰⁾, nonostante le imposte di tale tipo via via introdotte nei sistemi tributari positivi venissero configurate in genere come prelievi sui consumi⁽¹⁸¹⁾.

⁽¹⁷⁸⁾ Cfr. ARTONI R., *Lezioni di scienza delle finanze*, Bologna, 1999, pag. 97; CIANI A., *L’introduzione dell’imposta sul valore aggiunto nell’ordinamento tributario italiano*, Milano, 1975, pag. 31 e ss..

⁽¹⁷⁹⁾ Cfr. FORTE F., *La tassazione dei consumi. II – Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973, pag. 74 e ss..

⁽¹⁸⁰⁾ Molti Paesi hanno, per esempio, preso a modello la nostra Irap come soluzione adeguata al problema della *business taxation*, specie per enti impositori a livello subnazionale: cfr. BIRD R.M.-MCKENZIE K.J., *Taxing Business: A provincial affair?*, in *C.D. Howe Institute Commentary*, n. 154, Toronto, 2001, pag. 27.

⁽¹⁸¹⁾ Molto interessante appare, sotto questo profilo, la riforma cinese delle imposte sui servizi annunciata recentemente, secondo cui, a partire dal 2012, talune prestazioni di servizi saranno trasferite dall’ambito di applicazione della *business tax* (in vigore in Cina dal 1994) al campo di applicazione dell’Iva. Per i soggetti interessati dalla riforma, al momento dell’acquisto dei servizi si realizzerà un’importante riduzione di costi per imposte, che assumeranno la veste di Iva a credito in luogo di puro costo. L’Iva sarà, infatti, compensabile con l’eventuale imposta a credito in ossequio agli ordinari meccanismi di detrazione. In termini pratici, il costo del venduto delle società interessate non sarà più appesantito dal carico fiscale della *business tax*. Cfr. CIRCI A-

Infatti, i tributi sul valore aggiunto “tipo reddito” hanno sempre incontrato forti resistenze politiche⁽¹⁸²⁾, tali, a volte, da impedire l’attuazione di progetti pur apprezzati in dottrina (come l’imposta sul valore aggiunto elaborata per il Giappone post-bellico); tali, altre volte, da modificare sensibilmente la natura dell’imposta rispetto al modello teorico - come nel caso della *Single Business Tax* del Michigan⁽¹⁸³⁾ – e comunque da rendere i rarissimi esempi di realizzazione positiva facile bersaglio di critiche.

1.2. La teoria del beneficio a sostegno delle imposte sul valore aggiunto.

La giustificazione di un’imposta sul valore aggiunto è la stessa generalmente fornita per tutti i tributi sul business ed è rappresentata dalla cd. teoria del beneficio⁽¹⁸⁴⁾. Questa, come noto, richiede una precisa corrispondenza tra la prestazione tributaria ed il beneficio arrecato ai soggetti passivi d’imposta dalla spesa pubblica. Tale tesi si rinviene dalla migliore letteratura economica nella scelta di assoggettare ad imposta il

MOJANA MASSIMO, *La Cina avvia la riforma Iva sui servizi*, in *il Sole 24 Ore* del 28 dicembre 2011, pag. 35.

⁽¹⁸²⁾ Cfr. SCHIAVOLIN R., *L’imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 82.

⁽¹⁸³⁾ Si tratta di un’imposta, espressamente menzionata come modello nei lavori preparatori dell’Irap, introdotta nel Michigan nel 1953 e sostituita nel 1967 da un’imposta sui profitti; aveva carattere ibrido, colpendo le entrate lorde, dedotte le spese per acquisti di beni intermedi impiegati nella produzione, per interessi e rendite, per ammortamenti, per altre spese inerenti, diverse da quelle per capitali e salari; su di essa, cfr. SCIOSCIOLI V., *Rassegna della letteratura nord-americana sulla imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV. *Studi sull’imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1968, pag. 117.

⁽¹⁸⁴⁾ Gli studi effettuati su tale teoria sono riconducibili, *in primis*, al noto studioso americano P. Studensky, il quale ha elaborato la teoria secondo la quale il fondamento della tassazione del valore aggiunto prodotto dalle imprese è da rinvenirsi in quella del beneficio. Cfr. STUDENSKY P., *Toward a theory of business taxation*, in *Journal of political Economy*, 1949. Un’altro autore ha invece approfondito il tema secondo cui le *business taxes* in generale possono essere meglio amministrati dai governi locali, i quali sono particolarmente adatti a questa tipologia di prelievi. In questo senso, MUSGRAVER A., *Who should tax, where and what*, in *Tax assignment Federal Countries*, MC LURE JR. (a cura di), Camberra, 1983.

valore della produzione netta assunta quale grandezza economica più adatta a compensare l'amministrazione pubblica per i servizi non vendibili con cui la stessa amministrazione ha contribuito al processo produttivo⁽¹⁸⁵⁾. Ed infatti, secondo tali tesi, il valore aggiunto prodotto deriva dallo svolgimento di un'attività organizzata che si realizza anche attraverso servizi resi dalle amministrazioni locali⁽¹⁸⁶⁾. Non può invero dubitarsi che le spese che l'ente locale sostiene per infrastrutture e servizi (viabilità, illuminazione, rete fognaria, ecc.) valorizzano - o quantomeno consentono di operare in migliori condizioni - le attività produttive; per cui è logico che all'ente medesimo sia riconosciuto, sul piano economico, un "compenso", sotto forma di tributo⁽¹⁸⁷⁾, che è diretto a sostituire quei costi cui dovrebbero farsi carico i soggetti passivi d'imposta in mancanza

⁽¹⁸⁵⁾ Cfr. PROCOPIO M, *L'oggetto dell'Irap*, op. cit., pag. 30 e GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pag. 630.

⁽¹⁸⁶⁾ Nella teoria del beneficio è insita una particolare visione del governo locale che attribuisce grande importanza ai rapporti che necessariamente mettono in relazione il mondo della produzione con le comunità locali e con i suoi organi di autogoverno. Tra attività produttive e amministrazioni locali esiste necessariamente un legame. Le imprese tengono conto e si avvantaggiano non solo dell'adeguatezza strutturale dei luoghi, delle caratteristiche ambientali, e della qualità e quantità dei servizi reali, ma anche della natura dei servizi educativi, ricreazionali, sanitari e di benessere offerti ai lavoratori e alle loro famiglie. La specializzazione del prelievo locale sulle imprese è voluta per offrire a queste maggior titolo per richiedere prestazione pubbliche a miglior supporto della produzione e dei produttori, in una prospettiva dinamica dell'efficienza economica. Cfr. GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pag. 635.

⁽¹⁸⁷⁾ Non a caso una delle caratteristiche più rilevanti delle imposte sul valore aggiunto attiene alla possibilità di manovra concessa alle Regioni o altri enti subnazionali in merito all'aliquota di prelievo, in quanto consente loro di mantenere un'importante strumento di finanza locale e anche di leva fiscale. Simili politiche di decentramento e positiva concorrenza fiscale regionale non sarebbero certo attuabili nell'ambito dei trasferimenti di risorse dallo Stato centrale. Proprio l'art. 1 del Trattato U.E. afferma che "*Il presente trattato segna una nuova tappa nel processo di creazione di un'unione sempre più stretta tra i popoli dell'Europa, in cui le decisioni siano prese nel modo più trasparente possibile e il più vicino possibile ai cittadini*". In materia tributaria si è detto che questo principio vale a sostenere il federalismo fiscale per il finanziamento delle comunità locali e regionali e non a caso, del resto, la dottrina ha sottolineato come ad oggi le imposte sul valore aggiunto prodotto rappresentino il miglior strumento di finanziamento per gli enti territoriali subnazionali. Cfr. DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *Irap e Iva: due tributi di segno opposto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pag. 1303.

dei detti servizi indivisibili resi dalle amministrazioni locali⁽¹⁸⁸⁾. Alternativamente il beneficio può anche consistere nell'effetto di una maggiore spesa (per esempio, il risultato del servizio di disinquinamento) provocata da un comportamento del contribuente (e ridondante su tutti i consociati rispetto all'ente pubblico)⁽¹⁸⁹⁾.

La dottrina internazionale⁽¹⁹⁰⁾ ha spiegato che esistono almeno tre argomenti a sostegno di una qualche forma di imposizione sul *business*: l'argomento dell'efficienza, l'argomento dell'equità e quello politico. In termini economici, il motivo più convincente per questo tipo di imposizione è sicuramente dato proprio dalla teoria del beneficio. Nella misura in cui particolari attività pubbliche determinino un evidente beneficio in termini di riduzione dei costi sostenuti da particolari imprese, è a carico di queste imprese che dovrebbero essere posti i costi di tali benefici⁽¹⁹¹⁾.

Pertanto, il principio del beneficio come base della tassazione sul *business* appare ragionevole sia sotto il profilo dell'efficienza che sotto quello dell'equità. Esso è efficiente perché - assumendo che le imposte locali siano scelte liberamente dai contribuenti che possono decidere di stabilirsi o meno in un luogo - assicura che il contribuente sarà chiamato a pagare un importo almeno pari al costo marginale della prestazione di un determinato servizio. Nello stesso tempo, appare equo in quanto

⁽¹⁸⁸⁾ Così STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, pag. 421 e ss.

⁽¹⁸⁹⁾ Cfr. COCIANI S.F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pag. 823.

⁽¹⁹⁰⁾ BIRD R.M., *A new look at local business taxes*, in *Tax Notes International* del 19 maggio 2003, pag. 695.

⁽¹⁹¹⁾ Per esempio, se i rifiuti di un'impresa sono più tossici e più difficili da smaltire dei rifiuti di una normale abitazione, un carico impositivo addizionale su quell'impresa dovrebbe certamente essere garantito. Analogamente, se un grande trattore impone costi più pesanti in termini di sfruttamento delle strade, il suo utilizzo dovrebbe essere tassato di conseguenza. L'esempio è di BIRD R.M., *A new look at local business taxes*, *op. cit.*, pag. 697.

consente di pagare lo stesso prezzo a parità di servizio ricevuto. Invero, se i governi locali proponessero forme di imposizione del tutto slegate dal criterio del beneficio, imposte che verrebbero dunque pagate dai non residenti piuttosto che dai residenti, è probabile che detti governi spenderebbero molto di più in termini di corretta ed efficiente allocazione delle risorse: in particolare, la spesa pubblica rischierebbe di essere eccessiva, in quanto i non residenti (non votanti) pagherebbero per servizi goduti principalmente dai residenti (che invece hanno il diritto di voto)⁽¹⁹²⁾.

Molti autori italiani (come si vedrà nel capitolo appositamente dedicato al principio di capacità contributiva) hanno però criticato tale impostazione perché ritenuta contrastante col principio della capacità contributiva⁽¹⁹³⁾. In particolare, secondo detto principio, le imposte non devono essere prelevate in ragione dei benefici che il singolo ritrae dall'attività degli enti pubblici, ma dalla sua ricchezza effettiva. In caso contrario, sorgerebbe il legittimo dubbio che detta imposizione possa essere giustificata in funzione della sua natura commutativa.

Accanto alla teoria del beneficio, tuttavia, si deve riconoscere nelle imposte sul business anche un indicatore di capacità contributiva, di tipo impersonale o reale, che deriva dalla combinazione di uomini, macchine, materiali, conoscenza tecnica, capacità manageriali e imprenditoriali, e dalla collaborazione dello Stato e dell'intera società distinta da quella personale propria dei singoli percettori di reddito. In questa prospettiva anche il solo godimento dei pubblici servizi

⁽¹⁹²⁾ BIRD R.M., *A new look at local business taxes*, *op. cit.*, pag. 697.

⁽¹⁹³⁾ *Ex multis*, cfr. BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, *op. cit.*, pag. 638; SCHIAVOLIN R., *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, pag. 741; FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, *op. cit.*, pag. 501.

costituirebbe, allora, presupposto per l'esistenza (sia pur potenziale) di una capacità contributiva giacché, avvalendosi dei servizi medesimi, l'impresa pone le basi per potenziarsi e realizzare, conseguentemente maggiori profitti⁽¹⁹⁴⁾.

2. Le esperienze straniere di *business tax* a confronto con la nostra imposta sulle attività produttive.

L'Irap, per quanto unica e “sofisticata” nel suo genere, non può affatto considerarsi un'eccezione a livello internazionale. In tutti i grandi Paesi industrializzati esistono, infatti, diverse forme di prelievo sulle attività produttive.

L'esperienza estera insegna che l'imposta locale sulle attività produttive assume diverse forme: quella più comunemente osservata in Europa, comprende quei tributi che sono commisurati ai compensi dei fattori produttivi utilizzati dalle imprese (come la nostra Irap e la *Taxe professionnelle* francese) – in alcuni casi in combinazione col reddito (rendite e affitti) e con i profitti (come nel caso della tedesca *Gewerbesteuer*) – oppure le proprietà immobiliari impiegate nell'esercizio dell'attività d'impresa (sul tipo dell'*Uniform Business Rate* britannica). In altri termini, i diversi tipi di prelievo, pur fondandosi sulla medesima base giuridica, colpiscono però basi imponibili molto diversificate che spesso risultano da una combinazione di diversi criteri (utili realizzati, monte salari, immobilizzazioni, luogo in cui si svolge l'attività etc. ...)⁽¹⁹⁵⁾.

⁽¹⁹⁴⁾ In tema di teoria del beneficio, pregevole era apparso lo studio redatto dal Saraceno, secondo cui la tassazione del valore aggiunto prodotto risultava conforme al principio del beneficio “... in quanto si chiede all'azienda un tributo sia pure tenue anche nelle fasi sfavorevoli, che coglie bene quell'aspetto della capacità contributiva che attiene al potenziamento che l'azienda ritrae in ogni momento dall'azione pubblica, indipendentemente dalle condizioni favorevoli o sfavorevoli in cui si è svolto il singolo esercizio”. Così SARACENO P., *L'imposizione dei redditi di r.m. cat. B. nell'attuale situazione economica*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin.*, 1964, pag. 167.

⁽¹⁹⁵⁾ Cfr. VILLANI S., *Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere*, in *Riv. Trib. Loc.*, 2005, pag. 161.

Come emerge dalla Relazione finale della Commissione per il decentramento fiscale, è proprio da alcune di dette esperienze che si è tratta l'ispirazione per la creazione dell'Irap⁽¹⁹⁶⁾. Appare quindi importante effettuare un confronto con le principali imposte sulle attività produttive straniere in modo tale da individuare elementi utili di cui tener conto nella valutazione sulla ragionevolezza della disciplina Irap in Italia.

2.1. Single Business Tax del Michigan.

In primo luogo, merita un cenno la *Single Business Tax* del Michigan⁽¹⁹⁷⁾, imposta che, benché abbia rappresentato uno dei principali esempi del legislatore italiano, è stata abolita nel 2007 a causa della complessità della sua disciplina⁽¹⁹⁸⁾. Il modello cui il tributo si ispira è quello dell'imposta sul valore aggiunto "tipo consumo", ciò sebbene in realtà detta imposta sia considerata gravante sulle imprese, anziché sui consumatori⁽¹⁹⁹⁾. Il legislatore espressamente afferma che l'imposta è giustificata dall'esercizio dell'attività e non dal reddito che ne derivi ("*the tax ... is upon the privilege of doing business and not upon income*")⁽²⁰⁰⁾, tanto da essere addirittura preferita alle tradizionali imposte sul reddito delle società a causa della stabilità del gettito, della neutralità conseguente alla

⁽¹⁹⁶⁾ Si sono portate ad esempio di una logica simile a quella sottesa all'Irap, la *Single Business Tax* del Michigan e alla *Business Enterprise Tax* del New Hampshire, la *Taxe Professionnelle* francese e la *Gewerbesteuer* tedesca; per maggiori approfondimenti si veda COMMISSIONE PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, *Relazione finale*, in *il Fisco*, 1996, pag. 5409.

⁽¹⁹⁷⁾ Si tratta di un'imposta introdotta e disciplinata con *Public Act* n. 228 del 1975. Per maggiori approfondimenti, cfr. CORASANITI G., *I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pag. 504 e ss.; VILLANI S., *Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere*, *op. cit.*, pag. 170; SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 103 e ss..

⁽¹⁹⁸⁾ Con il *Public Act* n. 325 del 2006.

⁽¹⁹⁹⁾ JEN K.I., *Background and History: Michigan's Single Business Tax*, *House Fiscal Agency Governing Committee*, 2003.

⁽²⁰⁰⁾ Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 104.

generalità di applicazione, idoneità a promuovere la crescita e gli investimenti⁽²⁰¹⁾.

La *Single Business Tax* colpisce (*rectius*, coltiva) le “*business activities*” che si manifestano tramite cessioni di beni e prestazioni di servizi compiute nel territorio del Michigan, esclusivamente se a scopo di lucro (contrariamente a quanto accade con l’Irap) ed in via non occasionale, esclusi i servizi prestati da un dipendente al datore di lavoro o quelli prestati come dirigente di una società. La base imponibile, data dal valore aggiunto prodotto, è determinata per addizione, sommando al reddito una serie di elementi (che, al contrario, sono deducibili dalla base imponibile delle imposte sul reddito), tra cui interessi passivi, tributi, perdite riportate, ammortamenti, dividendi, *royalties*, costo del lavoro. Vengono invece dedotti dalla base imponibile diversi elementi quali interessi attivi, dividendi ed altri redditi da partecipazione e *royalties* ricevuti.

Dal punto di vista delle giustificazioni, anche questa imposta, al pari dell’Irap, è stata accompagnata da numerosi dibattiti relativi alla scarsa considerazione per la capacità contributiva dei soggetti passivi, la tassazione del costo del lavoro, l’eccessivo aggravio sui contribuenti minori. Tutte queste censure sono state però superate dalle considerazioni politiche sull’idoneità del tributo a soddisfare le esigenze fiscali ed economiche dello Stato. Dal punto di vista giuridico, invece, è importante osservare come la giustificazione del tributo sia stata quella tipica delle imposte sul valore aggiunto, rappresentata, per l’appunto, dal “privilegio di svolgere un’attività d’impresa su di un determinato

⁽²⁰¹⁾ In proposito appare rilevante la circostanza che lo Stato del Michigan non prevede una *Corporate Income Tax*, sicché la SBT è frutto di una meditata preferenza rispetto a quest’ultima.

territorio”⁽²⁰²⁾, e anche in questo caso, nell’ottica del beneficio tratto dai servizi pubblici⁽²⁰³⁾.

2.2. La Business Enterprise Tax del New Hampshire.

Contrariamente a quanto accade nel Michigan, la prima caratteristica della *Business Enterprise Tax* del New Hampshire⁽²⁰⁴⁾ sta nel fatto che essa si accompagna ad un’imposta statale sul reddito d’impresa, proprio come accade in Italia⁽²⁰⁵⁾.

Tuttavia, come per la *Single Business Tax*, la *Business Enterprise Tax* si applica alle *business activities* svolte dalle imprese, individuali o collettive, a prescindere dalla forma organizzativa (incluse le attività professionali). La base imponibile, nell’ottica di un’imposta sul valore aggiunto “tipo reddito netto” è invece costituita dai compensi per prestazioni di lavoro pagati o maturati, dai guadagni conseguiti, dagli interessi pagati o maturati e dai dividendi distribuiti, da cui vanno dedotti i proventi spettanti al titolare che siano mantenuti nella sfera dell’impresa, i dividendi percepiti da un’impresa dello stesso gruppo e già tassati in capo a questa. È dunque evidente che si tratta di un prelievo sui redditi prodotti dall’impresa, in quanto confluiti al di fuori dell’impresa stessa⁽²⁰⁶⁾.

⁽²⁰²⁾ Come si legge nella sentenza della Michigan Supreme Court, nel caso *Trinova Corp. v. Michigan Department of Treasury* (433 Mich. 141, 445 N.W.2d 428), “*a value added tax is a tax upon business activity. The act employs a value added measure of business activity, but its intended effect is to impose a tax upon the privilege of conducting business activities within Michigan*”.

⁽²⁰³⁾ Si legge nella U.S. Supreme Court, sent. del 19 febbraio 1991, “*a VAT, on the other hand, is a much broader measure of a firm’s total business activity. ... a VAT correlates more closely to the volume of governmental services received by the taxpayer than does an income tax*”.

⁽²⁰⁴⁾ Introdotta il 1 luglio 1993 con il Chapter 77-E dei Revised Statutes Annotated del New Hampshire.

⁽²⁰⁵⁾ Cfr. CORASANITI G., *I profili internazionali e comparati dell’imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pag. 507.

⁽²⁰⁶⁾ Ed invero, secondo la dottrina si tratta più propriamente di una tassazione reale sui redditi provenienti da imprese, operata in capo a queste. Cfr. SCHIAVOLIN R., *L’imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 114.

Sul piano della natura giuridica dell'imposta, sembrerebbe dunque che essa si giustifichi come prelievo sui flussi di reddito destinati agli apportatori dei fattori di produzione. La peculiarità consiste nel fatto che una tassazione in capo a soggetti economici su proventi di cui si sono arricchiti soggetti diversi non è percepita come iniqua in quanto si ritiene che il peso del tributo debba andare in definitiva a gravare sugli individui percettori della ricchezza tassata in forza della traslazione economica riferibile a qualsiasi tributo, ciò benché non sia prevista a livello normativo alcuna forma di rivalsa⁽²⁰⁷⁾. Si tratta, in sostanza, di un tributo molto apprezzato nel suo contesto d'origine⁽²⁰⁸⁾, e ciò è spiegabile con il suo carattere integrativo rispetto alla tassazione sul reddito d'impresa, la sua semplicità applicativa e la sua bassa aliquota⁽²⁰⁹⁾.

2.3. La "taxe professionnelle" francese.

Passando invece all'esame delle esperienze europee comparabili con l'imposta sulle attività produttive italiana, merita di essere ricordata la vicenda francese. Anche la cd. *Taxe Professionnelle*⁽²¹⁰⁾ è un'imposta locale la cui *ratio* si individua nell'esigenza di far contribuire le imprese e gli

⁽²⁰⁷⁾ Cfr. KENYON D.A., *A new State VAT? Lessons from New Hampshire*, in *National Tax Journal*, 1996, vol. 49, pag. 389 e ss.

⁽²⁰⁸⁾ Cfr. KENYON D.A., *A new State VAT? Lessons from New Hampshire*, *op. cit.*, pag. 389 e ss.

⁽²⁰⁹⁾ Si osserva, tuttavia, in dottrina che le analisi su questo tipo di imposte sul valore aggiunto e sui risultati positivi che esse hanno avuto negli Stati Uniti, non è utile al fine di trarre giustificazioni per l'Irap. La giustificazione del prelievo sulla base del principio del beneficio, valida negli Stati Uniti, mal si adatterebbe a un sistema, come il nostro, dove invece è costituzionalizzato il principio della capacità contributiva. Inoltre, nel contesto dell'Unione Europea l'imposizione assume una precisa forma e una specifica *ratio*, per cui le parentele con le imposte statunitensi dovrebbero essere valutate con molta cautela. Al massimo potrebbero essere utilizzate per trarre spunti su una diversa costruzione dell'Irap, ad esempio per una strutturazione della base imponibile per addizione, di cui si potrebbero prefigurare gli effetti in base alle esperienze statunitensi. Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 118.

⁽²¹⁰⁾ Introdotta con la legge n. 75-678 del 29 luglio 1975.

esercenti arti e professioni ai pubblici servizi in forza della già esaminata teoria del beneficio⁽²¹¹⁾.

Sono soggetti passivi dell'imposta gli esercenti arti e professioni, mentre ne sono esclusi i lavoratori dipendenti, gli enti non commerciali, gli enti pubblici e le società civili che si limitino a gestire il loro patrimonio immobiliare. Essa grava sul valore delle immobilizzazioni materiali impiegate nelle attività economiche. Fin dal momento in cui fu istituita, detta imposta ha subito un'interminabile serie di modifiche che hanno condotto, da una parte, alla previsione di numerose esenzioni e agevolazioni a favore di particolari categorie di operatori economici (*in primis*, artigiani e nuove imprese), e dall'altra, alla progressiva eliminazione della componente "salari" dalla base imponibile del tributo. La commisurazione al valore della produzione netta è prevista come forma di agevolazione in via solo opzionale, sebbene le più recenti proposte di riforma tendano ad introdurre tale parametro nella struttura ordinaria della base imponibile⁽²¹²⁾.

In realtà, sembrerebbe che il valore aggiunto della produzione debba essere considerato indice della capacità del soggetto passivo di sopportare o meno il tributo. In effetti, la fissazione di una soglia massima e minima del prelievo correlate al valore aggiunto prodotto sembra spiegabile con una valutazione di inadeguatezza, oltre certi limiti, del parametro-base rappresentato dal valore locativo degli immobili utilizzati. Dunque, il legislatore ha ricavato i limiti della capacità contributiva del soggetto passivo proprio dal valore aggiunto prodotto, nel senso che una certa percentuale di esso può comunque essere

⁽²¹¹⁾ Così PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, *op. cit.*, pag. 48.

⁽²¹²⁾ Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, *op. cit.*, pag. 119.

prelevata, mentre oltre una certa percentuale il prelievo sarebbe vessatorio.

Ed è altresì significativo che nella disciplina dell'imposta si faccia esplicito riferimento alla sua compatibilità con la capacità contributiva del soggetto passivo, probabilmente a voler indicare la conformità di tale tributo alle indicazioni costituzionali che, in Francia al pari dell'Italia, prevedono la commisurazione dei tributi in ragione delle "facoltà" dei contribuenti⁽²¹³⁾. Vale la pena ricordare che anche questa forma di tributo ha suscitato particolari critiche e censure di irrazionalità che hanno indotto ad invocarne radicali riforme⁽²¹⁴⁾.

2.4. L'esperienza tedesca della *Gewerbsteuer*.

Infine, merita di essere analizzata l'ultima delle imposte da cui l'Irap sembrerebbe aver tratto ispirazione. La *Gewerbsteuer* è un'imposta locale e reale e riguarda le attività commerciali, industriali e artigianali. Tra i soggetti passivi di imposta non sono annoverati né gli esercenti arti e professioni né gli enti non commerciali, né infine le pubbliche amministrazioni⁽²¹⁵⁾. Essa attualmente colpisce il profitto delle imprese

⁽²¹³⁾ Sembra importante osservare che, contrariamente alle altre ipotesi di tassazione delle attività produttive sopra evidenziate, la *Taxe Professionnelle* francese non è giustificabile in base ad un asserito rapporto tra quanto si deve pagare e il costo dei servizi pubblici locali consumati dai contribuenti. È difficile quantificare in modo preciso la parte di spese delle collettività locali collegate direttamente alla presenza delle imprese nel territorio e compararle alla parte degli introiti fiscali forniti dalle attività economiche. Cfr. PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, op. cit., pag. 50.

⁽²¹⁴⁾ Cfr. MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, op. cit., pag. 10010, il quale, richiamando il 15° rapporto del *Conseil des impôts*, adottato il 9 gennaio 1997 e interamente dedicato a tale tributo osserva che il valore aggiunto è un saldo non privo di ambiguità che non riflette meccanicamente "la buona o la cattiva salute" dell'impresa e la sua capacità di concorrere alle spese pubbliche.

⁽²¹⁵⁾ PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, op. cit., pag. 46. Per ulteriori approfondimenti si veda SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 125 e ss.; BOZZA N., *Confronto tra *Gewerbsteuer* e Imposta regionale sulle attività produttive*, in Riv. Dir. Trib., 2001, 1, pag. 3; CORASANITI G., *I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pag.490.

inteso come aumento del patrimonio (cd. Ertrag)⁽²¹⁶⁾, determinato apportando una serie di variazioni al valore rilevante ai fini delle imposte sui redditi, tra cui, in particolare, la variazione in aumento pari al 50 per cento degli interessi passivi⁽²¹⁷⁾.

Tale imposta è espressamente prevista dalla Costituzione tedesca tra le fonti di finanziamento dei Comuni e ciò fa supporre che la struttura di essa, già nella forma originaria fosse considerata compatibile con i principi costituzionali in materia di imposizione⁽²¹⁸⁾. Nonostante la sua espressa previsione costituzionale nemmeno questa imposta è esente da critiche e il dato sorprendente è che la principale di queste è fondata su un aspetto speculare rispetto all'Irap italiana.

Mentre in Italia, infatti, suscita perplessità la circostanza che siano, al tempo stesso, soggetti passivi Irap gli imprenditori e i lavoratori autonomi, in Germania è l'esclusione dei lavoratori autonomi dalla applicazione dell'imposta che viene considerata frutto di una discriminazione rispetto agli imprenditori. Parte della giurisprudenza e della dottrina tedesche ravvisano infatti in questo una violazione del principio d'uguaglianza, perché l'impresa sarebbe da parificare al lavoro autonomo, soprattutto se si giustifica l'imposta con la teoria del

⁽²¹⁶⁾ Sebbene l'oggetto del tributo non è normativamente definito come Ertrag, ma come l'impresa stessa (*Gewerbebetrieb*), in quanto si ritiene il prelievo collegato all'oggettiva potenzialità di reddito dell'attività. Il carattere oggettivo dell'imposta, poi, ovviamente, si risolve proprio nell'essere commisurata all'Ertrag, come profitto relativo all'impresa. Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 132.

⁽²¹⁷⁾ In realtà, si tratta di un'imposta che ha subito numerose modifiche e variazioni nel corso della sua storia: inizialmente, infatti, essa colpiva anche il costo del lavoro e il patrimonio; entrambe queste componenti sono state, tuttavia, abolite nel corso degli anni a seguito di numerose critiche da parte della dottrina e sebbene la Corte Costituzionale tedesca si fosse sempre pronunciata a loro favore. Per maggiori approfondimenti sull'evoluzione della Gewerbesteuer, cfr. BOZZA N., *Confronto tra Gewerbesteuer e Imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pag. 3.

⁽²¹⁸⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 129.

beneficio, ciò in quanto non sarebbero solo le imprese a provocare le spese per i servizi pubblici. Tuttavia, la Corte Costituzionale non ha mai accolto tali censure, continuando ad affermare la legittimità dell'imposta in questione.

Tutto ciò implica, in generale, che la ragionevolezza dell'imposizione debba essere valutata guardando ai principi costituzionali in cui essa si inserisce, e tale giudizio non si esaurisce nel confronto con categorie astratte elaborate dalla scienza economica o da quella giuridica. Ed infatti, guardando alle decisioni della Consulta tedesca, risulta che anche un prelievo commisurato alla ricchezza altrui è ragionevole nella misura in cui sia giustificabile come indice di una forza economica inerente e riferibile all'impresa stessa⁽²¹⁹⁾.

2.5. Considerazioni finali sul rapporto tra l'Irap e le altre imposte sul business.

Alla luce delle sopraesposte considerazioni, appare decisamente in controtendenza la voce di coloro che continuano a sostenere l'originalità dell'Irap nel panorama internazionale. Ed infatti, benché strutturata in modo peculiare quanto ai criteri di determinazione della base imponibile, non si può certo dire che questa imposta vada a tassare, in maniera isolata rispetto ad altre esperienze straniere, un indice economico sconosciuto.

Le imposte sul valore aggiunto possono, come visto, attuarsi in una molteplicità di forme diverse, ma non per questo dotate di diversa legittimazione sul piano economico e giuridico. Singolare appare poi la considerazione secondo cui tali forme di imposizione avrebbero carattere

⁽²¹⁹⁾ SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 132.

recessivo. Ed infatti, nonostante esse siano state (e continuino ad essere) oggetto di numerose critiche⁽²²⁰⁾, sono sempre state “salvate” dalle Corti Costituzionali, al cui vaglio sono state sottoposte.

Nello stesso senso rileva anche la considerazione per cui, sebbene si parli ormai da tempo dell’abolizione di tutte queste imposte, e pur nella successione di numerose modifiche e variazioni relative ad aliquote, criteri di determinazione della base imponibile, agevolazioni ed esenzioni, nessuno Stato (al di là del Michigan⁽²²¹⁾ e dei meri annunci politici) si è ancora deciso a ripensare il proprio sistema fiscale facendo completamente a meno di questa tipologia di tributo.

Per contro, esistono importanti proposte che sembrano costituire evidenti apprezzamenti di imposte del tipo Irap. La più interessante è rappresentata dalla *Business Value Tax* canadese, che dovrebbe sostituire a livello di province, le attuali imposte sulle società e sul capitale. Secondo i fautori di tale imposta, infatti, essa migliorerebbe il sistema di tassazione esistente in quanto sarebbe più neutrale e meno soggetta all’erosione della base imponibile: detta base sarebbe, infatti, più ampia, ma con aliquota più bassa in modo da evitare distorsioni fiscali⁽²²²⁾.

Recentemente si è poi tornato a parlare della *business tax* cinese, un’imposta sulla cifra d’affari, in vigore dal 1994. Soggetti passivi sono le imprese di servizi e l’imposta si applica agli *intangibles* e ai beni immobiliari⁽²²³⁾. Interessante è anche il sistema giapponese di tassazione

⁽²²⁰⁾ Soprattutto da parte della dottrina europea, meno da parte di quella statunitense.

⁽²²¹⁾ Con riferimento al quale non consta se la *Single Business Tax* sia stata o meno rimpiazzata da una nuova imposta sul business.

⁽²²²⁾ Cfr. VILLANI S., *Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere*, op. cit., pag. 170 e CERIANI V. – GUERRIERI G., *Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale*, op. cit., n. 6 pag. 2005.

⁽²²³⁾ Cfr. CIRCI A-MOJANA MASSIMO, *La Cina avvia la riforma Iva sui servizi*, op. cit., pag. 35.

delle imprese che ha segnato lo spostamento dall'imposizione dei profitti a una nuova base imponibile costituita da reddito, capitale e valore aggiunto. Detto sistema entrato in vigore nel 2004 aveva l'obiettivo di informare maggiormente la tassazione locale al criterio del beneficio, garantire entrate stabili ai governi locali, contrastare il restringimento delle basi imponibili locali, assicurando che anche le società in perdita contribuiscano in qualche misura alla tassazione locale⁽²²⁴⁾.

Spesso le imposte di questo tipo sono criticate perché non assomigliano alle tradizionali imposte sul reddito e sono dovute anche se l'impresa è in perdita. Naturalmente, questa è proprio una delle ragioni per cui sono molto più efficienti e meno distorsive⁽²²⁵⁾. È probabilmente anche per questo motivo che nonostante le accese discussioni, tali imposte non vengono eliminate e continuano a riscuotere successo, se non tra gli operatori del diritto, sicuramente tra le amministrazioni finanziarie dei vari Paesi.

3. Irap e Iva. Premessa.

Si è detto nel paragrafo 1.1. di questo capitolo che nella categoria delle imposte sul valore aggiunto possono ricomprendersi diverse forme di imposizione; in particolare, per quanto di nostro interesse, si è visto che appartengono a questa categoria sia l'Irap che l'Iva. La circostanza che queste due diverse imposte siano riconducibili ad un fondamento

⁽²²⁴⁾ CERIANI V. – GUERRIERI G., *Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale*, op. cit., pag. 2005, i quali fanno osservare che certamente nessuna imposta è gradita, di per sé. Ma come è evidente, l'alternativa non è tra l'esistenza e la soppressione dell'Irap, bensì tra l'esistenza dell'Irap e l'esistenza di un prelievo ad esso alternativo o la soppressione delle spese da esso finanziate.

⁽²²⁵⁾ BIRD R.M.-MCKENZIE K.J., *Taxing Business: A provincial affair?*, in *C.D. Howe Institute Commentary*, n. 154, Toronto, 2001, pag. 27 e BIRD R.M., *A new look at local business taxes*, in *Tax Notes International* del 19 maggio 2003, pag. 798, il quale non manca di osservare come l'Irap sembra, nel confronto internazionale, la migliore approssimazione ad una buona imposta locale.

comune rappresentato, per l'appunto, dalla tassazione del valore aggiunto, ha destato, come era logico aspettarsi, un rilevante interesse da parte della dottrina, contribuendo alla creazione di un ampio dibattito sulla reale natura dell'imposta sulle attività produttive⁽²²⁶⁾. Se questa, al pari della più tradizionale Iva, ha lo scopo di andare a colpire il valore aggiunto prodotto da imprese e lavoratori autonomi, viene da chiedersi che senso possa avere all'interno dell'ordinamento duplicare un'imposta già esistente. È evidente che l'importanza della questione richiede una maggiore e più approfondita indagine sulle analogie e sulle differenze esistenti tra Irap e Iva e sul concetto di tassazione del valore aggiunto assunto come base di entrambe le imposte.

Come noto, la questione è tanto rilevante da essere stata addirittura sottoposta all'esame della Corte di Giustizia Europea e merita, pertanto, di essere ripercorsa anche in questa sede; ciò al fine di chiarire definitivamente, dopo averne delineato la differenza ontologica rispetto alla nostra imposta sul valore aggiunto di origine comunitaria, il presupposto e l'oggetto dell'Irap.

È in proposito evidente che, sebbene il divieto comunitario di introdurre imposte analoghe all'Iva rappresenti indubbiamente una

⁽²²⁶⁾ Prima di tutto, si ritiene opportuno sottolineare che il problema del rapporto tra Irap e Iva fu a suo tempo affrontato dalla Commissione Gallo, le cui conclusioni, come noto, hanno costituito la base per la successiva istituzione dell'Irap. In particolare, la Commissione si domandò se fosse possibile perseguire il finanziamento degli enti locali attraverso l'introduzione di un'imposta diversa dall'Irap, e cioè, monofase sui consumi. Essa diede una risposta negativa a tale domanda ragionando sul presupposto che l'introduzione di un'imposta sul consumo avrebbe duplicato la già vigente Iva con la conseguente violazione dell'art. 33 della Direttiva 388/77/CEE. E per questa ragione la Commissione ripiegò sulla proposta di introduzione di un'imposta incidente non sul consumo, ma sulla produzione netta. La compatibilità del tributo regionale con la normativa comunitaria era quindi già stata esaminata e risolta affermativamente in sede di studi per l'introduzione dell'Irap. Cfr. PROCOPPIO M., *L'asserita incompatibilità dell'Iva con la normativa comunitaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, pag. 629.

questione giuridica, per stabilire se la norma comunitaria sia stata violata, occorre valutare profili economici⁽²²⁷⁾. Solo dopo aver sgombrato il campo da ogni possibile equivoco sulla natura dell'Irap sarà dunque possibile esaminare in modo oggettivo i profili di legittimità dell'imposta sul piano nazionale.

3.1. La questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di Giustizia.

La questione origina dal fatto che l'art. 33 della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (cd. "VI Direttiva"), in materia di "armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme", stabilendo che "*le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, imposte di registro e, più in generale, qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari*", pone un espresso divieto agli Stati Membri di introdurre e mantenere imposte che abbiano il carattere di imposta sulla cifra di affari, ossia che replichino l'ambito e il meccanismo di applicazione dell'Iva. Tale disposizione, come statuito dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, nella sentenza del 9 marzo 2000, causa C-437/97, EWG, si interpreta nel senso che per imposte replicative di quella sulla cifra di affari, "*devono essere in ogni caso considerate ... le imposte, i diritti e le tasse aventi le caratteristiche essenziali dell'Iva, pur se non identici a quest'ultima sotto tutti gli aspetti*".

⁽²²⁷⁾ Cfr. LUPU R., *Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap*, in *Rass. Trib.*, 2005, 3, pag. 847.

Nella stessa sentenza la Corte di Giustizia ha ulteriormente specificato che per caratteristiche essenziali dell'Iva devono intendersi quelle per cui l'imposta: *“si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo di cessione di tali beni o servizi, a prescindere dal numero di operazioni effettuate; viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione o di distribuzione; si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione”*.

Dunque, quando tali caratteristiche sono riscontrate in una imposta, diversa dall'Iva, istituita da uno Stato Membro, tale imposta è da ritenersi in contrasto con l'art. 33 della VI Direttiva.

Orbene, ponendo a confronto la disciplina dell'Iva e quella dell'Irap, si era riscontrata - a detta di autorevole dottrina - l'assoluta similitudine strutturale tra le discipline che regolano le due imposte. In particolare, l'art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, statuisce, come noto, che sono soggette all'Irap *“tutte le attività dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”*. Ed in base al sistema normativo attualmente vigente, l'Irap è riscossa ad ogni stadio del processo di produzione o scambio in quanto dovuta da ogni operatore economico; inoltre la base imponibile dell'Irap è costituita dal valore aggiunto dei beni o servizi prodotti o scambiati dal soggetto passivo al netto dei costi sostenuti; la base imponibile riproduce su scala aggregata, quella dell'Iva, la quale, come noto, è costituita dalla differenza tra i corrispettivi delle operazioni attive e quelli delle operazioni passive. Infine, l'Irap è applicata con aliquota proporzionale sul valore aggiunto netto dei beni o servizi prodotti o scambiati. Alla luce di tali caratteristiche, si era dunque ritenuto che la disciplina dell'Irap

presentasse i caratteri dell'imposta sulla cifra di affari e fosse, quindi, incompatibile con il divieto di introduzione e mantenimento di imposte con i caratteri dell'imposta sulla cifra d'affari sancito dall'art. 33 della VI Direttiva.

Per questi motivi, con ordinanza n. 39 del 9 ottobre 2003, la Commissione Tributaria Provinciale di Cremona⁽²²⁸⁾ aveva formulato una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee relativa alla compatibilità dell'IRAP con l'art. 33 della VI Direttiva.

3.2. La decisione della Corte di Giustizia Europea.

Contrariamente alle aspettative di parte della dottrina italiana⁽²²⁹⁾ - aspettative che le Conclusioni dell'Avvocato generale⁽²³⁰⁾ avevano

⁽²²⁸⁾ La Commissione tributaria provinciale di Cremona, chiamata a decidere sul ricorso presentato nel 2001 dalla Banca Popolare di Cremona, che aveva per oggetto il diniego di rimborso dell'Irap pagata per l'anno 1998 e 1999, ha richiesto l'intervento della Corte: a suo parere, l'art. 33 della VI Direttiva sarebbe stato violato dall'introduzione dell'Irap in quanto detta imposta si applicherebbe in modo generalizzato, alle stesse operazioni soggette all'Iva, e cioè, a tutte le operazioni commerciali di produzione o scambio aventi ad oggetto beni e servizi posti in essere nello svolgimento di un'attività volta a tale fine nell'esercizio di imprese, arti e professioni. Inoltre, l'Irap al pari dell'Iva sarebbe sempre riscossa in ogni fase del processo di produzione o distribuzione e ogni operatore che si inserisce in una fase del ciclo, producendo valore aggiunto tassabile "viene elevato, dalla legge, a soggetto passivo d'imposta. La somma delle imposte così riscosse nelle varie fasi del ciclo, dalla produzione all'immissione al consumo, sarebbe quindi pari all'aliquota Irap applicata al prezzo di vendita di beni e servizi praticato in sede di immissione al consumo. Nonostante il frazionamento il tributo regionale finirebbe dunque per agire come un'imposta generale e proporzionale sul prezzo di cessione al consumo dei beni e servizi?".

⁽²²⁹⁾ La tesi opposta che sosteneva l'incompatibilità comunitaria del tributo è riconducibile a FERLAZZO NATOLI, *La Consulta salva l'Irap?*, in *Boll. trib.*, 2001, pag. 891 e FALSITTA G., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, *op. cit.*, pag. 8724. In particolare, quest'ultimo sosteneva che i due tributi si somiglierebbero "come due gocce d'acqua", giacché entrambi tassano la frazione di valore aggiunto formata presso il singolo produttore, nel caso dell'Iva, detraendo imposta da imposta, nell'Irap, invece, "sottraendo base da base costi da corrispettivi". Tuttavia, merita di essere sottolineato che, da un lato, l'accostamento tra i due tributi indurrebbe ad escludere qualsiasi critica dell'Irap sotto il profilo della sua legittimità costituzionale sotto il profilo interno: delle due l'una, o l'Irap è uguale all'Iva e quindi, pur essendo incompatibile con l'ordinamento UE, è pienamente compatibile con l'ordinamento interno (a pena di tacciare di incostituzionalità anche l'Iva), oppure l'Irap continua a poter essere criticata sotto il profilo della sua conformità all'art. 53 Cost., ma a questo punto non potrà più essere posta sullo stesso piano dell'Iva.

sicuramente contribuito ad innalzare, se non addirittura a creare -, la sentenza della Corte di Giustizia⁽²³¹⁾, ha concluso per la piena compatibilità dei due tributi, concentrandosi, senza effettuare un'illustrazione dei contenuti delle due imposte, sul punto nodale della questione relativa all'asserita sovrapposibilità del tributo regionale all'imposta sul valore aggiunto⁽²³²⁾. In particolare, il Giudice ha ritenuto di dover analizzare due particolari elementi che caratterizzano le imposte sulla cifra d'affari: la proporzionalità e la detrazione dell'imposta. Nella sua concisione, la sentenza della Corte di giustizia dà preminente rilievo, più che alle differenze delle basi imponibili Iva e Irap, al fatto che l'Irap, non valendo per essa il principio della rivalsa giuridica previsto per l'Iva, non può dirsi sempre strettamente proporzionale al prezzo del bene ceduto o del servizio prestato⁽²³³⁾.

⁽²³⁰⁾ Sia l'Avvocato generale Jacobs, nelle conclusioni del 17 marzo 2002, che la Commissione Europea, nella memoria presentata alla Corte, avevano infatti aderito alla tesi della Commissione Tributaria Provinciale, e concludendo nel senso che "l'art. 33 della sesta direttiva ... osta all'introduzione e al mantenimento di un'imposta con le caratteristiche dell'Irap italiana", avevano lasciato intendere il possibile esito della decisione finale dei Giudici europei.

⁽²³¹⁾ Corte di Giustizia, 3 ottobre 2006, n. C-475/03.

⁽²³²⁾ Per approfondimenti e commenti sulla sentenza cfr., *ex multis*, DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., *The Pros and Cons of the Italian Irap*, in *Tax Notes International*, 2004, pag. 639; ID., *Irap: alcune considerazioni in attesa della proposta abrogazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, pag. 1167; OLDMAN - CROSSEN - BIRD - DE' CAPITANI, *Letter to the President of the European Court of Justice Concerning the Italian Irap and the European VAT*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, pag. 358; LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap*, *op. cit.*, pag. 847; LUPI R.-AMATUCCI F., *Conclusioni dell'avvocato generale sul caso Irap: perplessità sulla soluzione a regime e sul criterio proposto in via transitoria*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pag. 757; LUPI R.-MONTAGNANI G., *Dialettica Iva-Irap e primi confronti giuristi-economisti*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pag. 789; LUPI R.-MARINI G., *Irap e Iva, aspetti giuridici di distinzioni economiche*, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pag. 465; LUPI R.-STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Iva e Irap: le due facce di un equivoco*, in *Riv. dir. fin.*, 2005, I, pag. 249; LUPI R.-STEVANATO D., *Il caso IRAP - IVA: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base dell'imposizione fiscale*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, pag. 1565; PISTONE P., *L'Irap e la giurisprudenza comunitaria in tema di imposizione del valore aggiunto alla vigilia della pronuncia della Corte di Giustizia*, in *Dial. dir. trib.*, 2004, pag. 1745.

⁽²³³⁾ DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *Irap e Iva: due tributi di segno opposto*, *op. cit.*, pag. 1303.

Nel dettaglio, il punto centrale per poter verificare le caratteristiche di una imposta del tipo dell'Irap con quelle dell'Iva, concerne la proporzionalità, da intendersi con riferimento al prezzo dei beni e servizi forniti. Ha osservato la Corte che mentre l'Iva è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'Irap è invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo, considerando anche gli ammortamenti, le rimanenze e le svalutazioni che non hanno un collegamento diretto con la fornitura di beni e la prestazione di servizi⁽²³⁴⁾. La sua base imponibile è infatti uguale alla differenza che risulta, in base al conto economico, tra il valore della produzione e i costi della produzione, come definiti dalla legislazione italiana.

L'Irap, contrariamente a quanto accade nell'Iva, si applica in base ad un meccanismo che non risulta trasparente in ogni fase di produzione e distribuzione in modo da far ripercuotere l'imposta sul consumatore finale. Essa si determina solo alla fine del periodo d'imposta sull'ammontare complessivo delle operazioni, al netto dei costi ed oneri indeducibili. Ciò dimostra ulteriormente che, contrariamente all'Iva, l'Irap non è un tributo proporzionale al prezzo dei beni e servizi⁽²³⁵⁾.

⁽²³⁴⁾ Contrario alla tesi della Corte di Giustizia, MARIOTTI L., *Irap, la sentenza UE è pesante, ma vuota*, in *Diritto e Giustizia*, 2006, 38, pag. 84, il quale osserva che ammortamenti e rilevazione delle rimanenze sono metodi per assicurare la competenza del costo al periodo, spostando nel tempo quote di oneri senza tuttavia modificarne l'importo e senza modificare il *quantum* dell'imposta, la quale resta comunque dovuta, ancorché se ne sia tralata temporalmente una parte.

⁽²³⁵⁾ In realtà, e come si spiegherà subito nel testo, la mancanza dell'elemento della proporzionalità dipende principalmente dal fatto che nell'Irap è assente un elemento essenziale tipico dell'Iva, necessario per attribuirle il carattere della proporzionalità. Si tratta della previsione della rivalsa come obbligatoria e della conseguente traslazione in avanti dell'imposta come insita nella sua stessa costruzione; nell'Irap, così come nell'Ires e nelle altre imposte senza obbligo di rivalsa, è rimessa alle

Il secondo profilo di indagine dei Giudici europei è stato quello relativo al diritto alla detrazione che rende il tributo “neutrale” per i soggetti passivi d’imposta. Mentre l’Iva, grazie al sistema della detrazione dell’imposta, grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute, lo stesso non vale per quanto riguarda l’Irap dove non tutti i soggetti passivi si trovano nella condizione di poter così traslare il carico dell’imposta, o di poterlo traslare nella sua interezza.

Ne deriva che l’Irap, in base alla sua disciplina⁽²³⁶⁾, non è stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell’Iva⁽²³⁷⁾. Altra importante considerazione diretta ad escludere la possibilità di esercitare la rivalsa nell’Irap riguarda l’impossibilità per i soggetti passivi di determinare con precisione l’importo dell’Irap già compreso nel prezzo d’acquisto dei beni e dei servizi, al fine di

leggi di mercato. Cfr. PROCOPIO M., *Irap e Iva: due tributi di segno opposto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pag. 1298.

⁽²³⁶⁾Cfr., in tal senso, DE MITA E., *Eutanasia di una tassa che non doveva nascere*, in *Il Sole 24 Ore del 18 marzo 2005*. Osserva, l’autore, che “... l’Iva ... tassa beni e servizi immessi al consumo da determinati soggetti ... che si rivalgono sui singoli consumatori mediante una rivalsa obbligatoria, mentre l’Irap, come imposta regionale sul valore della produzione, serve a ripagare le Regioni delle spese incentivanti la produzione stessa”. La medesima tesi è stata condivisa da MARONGIU G., *Secondo l’Avvocato generale l’Irap è contraria alle norme comunitarie*, in *Corr. trib.*, 2005, pag. 1275 e dalla BRIGHENTI F., *L’Irap falcidiata dalla Corte europea e dalla Cassazione*, in *Boll. trib.*, 2004, 1633. L’autrice ha infatti osservato che, con riferimento all’Irap “... non è infatti prevista la rivalsa per la semplice ragione che l’Irap – diversamente dall’imposta sulle singole operazioni – si calcola a consuntivo”. Tale circostanza sembra non essere stata tenuta in considerazione da FALSITTA G., *Una sovrapposizione contraria all’Europa*, in *Il Sole 24 Ore del 17 marzo 2005*, il quale asserisce che l’Iva e l’Irap tassano, in ogni fase del processo di produzione e distribuzione, la frazione di valore aggiunto che si è formata presso il singolo produttore.

⁽²³⁷⁾ Come precisato dalla stessa Corte di Giustizia nella sentenza 26 giugno 1997, cause riunite C-370/95, C-371/95 e C-375/95, “... per avere il carattere d’imposta sulla cifra d’affari ai sensi dell’art. 33 della Direttiva, il tributo deve poter essere trasferito al consumatore”, non avendo l’Irap tale caratteristica, non può essere considerata una duplicazione dell’Iva.

ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta sulla fase successiva del processo di distribuzione o di consumo⁽²³⁸⁾.

V'è da dire che sul punto, quantomeno nelle spiegazioni fornite dalla Corte di Giustizia, potrebbero assumere rilevanza non tanto le somiglianze o le divaricazioni della base imponibile, quanto piuttosto le modalità applicative del prelievo. Le caratteristiche evidenziate dai Giudici, in effetti, non attengono strettamente al calcolo della base imponibile del tributo, quanto piuttosto alle sue modalità applicative. Non sembra quindi contare tanto il fatto che l'Iva sia un'imposta sul valore aggiunto di tipo consumo, in cui il costo (*rectius*, l'imposta afferente) dei beni d'investimento è immediatamente detratto dalla base imponibile, mentre l'Irap è un'imposta sul valore aggiunto di tipo reddituale, in cui il costo dei beni d'investimento è ammortizzato fiscalmente in più esercizi.

E difatti la Corte, tralasciando del tutto gli aspetti economici delle due imposte, passa subito ad analizzare l'aspetto che giuridicamente distingue l'Irap dall'Iva, ovvero l'assenza del diritto/obbligo di rivalsa. La traslazione economica del tributo, poi, non può essere uguale per tutti, sicché a seconda dei diversi settori e della diversa elasticità delle curve della domanda e dell'offerta la traslazione avverrà in misura assai diversa⁽²³⁹⁾.

⁽²³⁸⁾ In particolare, questa assenza, infatti, comporta anche l'impossibilità di verificare la proporzionalità del tributo rispetto al prezzo, cfr. LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, *op. cit.*, 1407. E del resto la Corte sottolinea che se anche “*un soggetto passivo potesse includere tale costo [i.e., l'imposta] nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione o consumo, la base imponibile dell'Irap comprenderebbe di conseguenza non solo il valore aggiunto, ma anche l'imposta stessa, cosicché l'Irap sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare*”.

⁽²³⁹⁾ DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *Irap: alcune considerazioni in attesa della proposta abrogazione*, *op. cit.*, pag. 1169.

3.2. Il diverso concetto di valore aggiunto alla base delle due diverse forme di imposizione.

Al di là delle risposte date dalla Corte di Giustizia, nell'ambito dell'indagine sulla determinazione del presupposto dell'Irap, si ritiene opportuno, per giungere ad una soddisfacente risposta in ordine alla problematica della quale Essa è stata investita e al fine di trarre nuovi spunti ricostruttivi, esaminare (sia pur brevemente), da una parte, la struttura delle due imposte, con particolare riferimento alla loro natura giuridica, e dall'altra, le modalità di determinazione della loro base imponibile.

Il presupposto dell'Irap – che, lo si è ampiamente visto, risiede nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi – risponde al principio economico del beneficio secondo cui l'imposta è dovuta dai produttori di beni e servizi in relazione ai vantaggi ricevuti dalla regione destinataria del gettito. Il valore della produzione netta è quindi assunto quale grandezza economica più adatta a compensare, mediante l'imposta, l'amministrazione pubblica per i servizi non vendibili con cui la stessa amministrazione ha contribuito al processo produttivo. Il tributo locale, sempre in termini economici, è quindi diretto a sostituire quei costi cui dovrebbero farsi carico i soggetti passivi d'imposta in mancanza dei servizi indivisibili resi (nel caso dell'Irap) dalla regione⁽²⁴⁰⁾. Più in dettaglio, l'elemento materiale del presupposto dell'imposta è costituito dal “valore della produzione netta” derivante dall'attività produttiva. Trattandosi di un tributo sulla produzione e non sul reddito, l'aggettivo

⁽²⁴⁰⁾ Cfr. PROCOPIO M., *L'asserita incompatibilità dell'Irap con la normativa comunitaria*, op. cit., pag. 630.

“netta” sta a indicare che il valore anzidetto deve essere determinato, per le imprese e i lavoratori autonomi diversi da banche e assicurazioni, sottraendo al valore lordo solo gli ammortamenti, i costi dei beni utilizzati per la produzione e dei servizi forniti nell’esercizio di attività autonomamente organizzate e gli altri oneri di gestione.

La rilevanza di queste componenti negative deriva non tanto dal fatto di avere natura di veri e propri costi, quanto dal fatto che essi rappresentano il valore dei beni utilizzati nella produzione e, comunque, il frutto di altre attività produttive già assoggettate autonomamente all’imposta. Se la base imponibile Irap deve essere coerentemente costruita in aderenza alla natura di tale imposta di tributo sul valore della produzione netta e non di tributo sui redditi, il valore di tali beni e frutti deve perciò essere tecnicamente depurato dal loro valore (non trattandosi tecnicamente della deduzione di un costo)⁽²⁴¹⁾.

Questa peculiare configurazione dell’imposta spiega anche perché il costo del personale e gli interessi passivi non vanno scorporati dal valore della produzione, costituendo gli stessi, insieme al profitto, la remunerazione dei fattori della produzione e rappresentando, quindi, proprio i parametri economici astrattamente idonei a misurare detto valore. Questi componenti, infatti, non remunerano un’attività produttiva autonomamente organizzata, ma soggetti (lavoratori e finanziatori) estranei all’applicazione dell’Irap. In altri termini, il valore aggiunto della produzione oggetto dell’imposta si distribuisce economicamente tra dipendenti e finanziatori che non sono soggetti passivi del tributo, con la conseguenza che i salari corrisposti ai primi e gli interessi corrisposti ai secondi non possono incidere in alcun modo

⁽²⁴¹⁾ Così, GALLO F., *Ratio e struttura dell’Irap*, op. cit., pag. 627.

sul prodotto netto dell'attività autonomamente organizzata soggetta a tassazione e, quindi, nemmeno possono essere scorporati dal valore della produzione⁽²⁴²⁾.

Nell'Iva, invece, a differenza dell'Irap, il fatto economico gravato da tassazione e i soggetti incisi sono, rispettivamente, il consumo e i consumatori e non l'attività produttiva ed il produttore ancorché la legge assuma solo formalmente quale presupposto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e, quali soggetti passivi, gli imprenditori e gli esercenti arti e professioni. Ciò non solo si verifica sul piano economico o come effetto di un processo di traslazione economica, ma è l'inevitabile conseguenza dell'operare del caratteristico meccanismo applicativo del tributo fondato sulla rivalsa e sulla detrazione. In altri termini, l'impresa e i professionisti appaiono solo come meri strumenti utilizzati per il versamento del tributo nelle differenti fasi di applicazione dell'imposta e quindi per trasferire il carico del tributo sul consumo⁽²⁴³⁾.

In definitiva, la giustificazione dell'Iva sta nella tassazione non della produzione ma del consumo; nonostante il carattere di valore aggiunto relativo sia all'Iva che all'Irap, si è in presenza di due nozioni di valore aggiunto diametralmente opposte che portano solo uno dei due tributi a connotarsi come prelievo sulla cifra d'affari nel senso inteso dall'ordinamento comunitario. Ed infatti, nell'Iva il valore aggiunto che determina il debito (o il credito) di imposta è quello che risulta al termine

⁽²⁴²⁾ Cfr. FEDELE A., *Relazione sull'Irap, in Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998, Atti del Seminario di studi dell'ordine dei dottori commercialisti di Roma*, 1998, pag. 406.

⁽²⁴³⁾ Cfr., in tal senso, FANTOZZI A., *Diritto tributario, op. cit.*, pag. 837. Osserva l'Autore, in relazione allo schema di base del tributo e alle varie teorie sul presupposto dell'Iva, che "... il ruolo di imprenditori e lavoratori autonomi è ritenuto meramente strumentale all'obiettivo di colpire il consumatore, considerando solo quest'ultimo come l'effettivo portatore di capacità contributiva".

del ciclo economico e, più in particolare, nella fase del consumo; nell'Irap il valore aggiunto è invece determinato nella fase della produzione indipendentemente dalla distribuzione dei beni e servizi prodotti e presenta, conseguentemente, i caratteri di una imposta di tipo reddituale⁽²⁴⁴⁾.

Sempre con riferimento al presupposto, vi è inoltre da osservare che uno dei tratti distintivi dell'Irap è da individuare nell'esercizio non di sole attività economico-commerciali, ma anche di qualunque altra attività purché autonomamente organizzata (e quindi anche se di natura non commerciale)⁽²⁴⁵⁾.

Con riferimento all'Iva è invece agevole constatare come il suo presupposto applicativo sia costituito da cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere da soggetti che svolgono attività commerciali e professionali e non quindi, come avviene nel caso dell'Irap, dallo svolgimento di ogni attività produttiva organizzata anche da parte di soggetti non imprenditori.

⁽²⁴⁴⁾ Come rileva LUPI R., in *Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap, op. cit.*, pag. 847, il valore aggiunto è un modo di indicare un insieme di criteri accomunati dal tentativo di evitare duplicazioni di prelievo. L'Iva si chiama sul valore aggiunto semplicemente perché adotta un metodo che evita duplicazioni di prelievo collegate al numero di operazioni che avvengono "a monte" del consumo finale. L'Iva, infatti, colpisce il valore aggiunto rispetto alle precedenti applicazioni "a monte" della stessa imposta, con l'evidente scopo di evitarne discorsive duplicazioni. Un'imposta che si applica nei passaggi successivi di quelli precedenti darebbe luogo ad ingiustificati effetti di cumulo. In sostanza, nell'Iva il valore aggiunto è l'eccedenza rispetto a quanto è già stato colpito a monte dalla stessa imposta.

⁽²⁴⁵⁾ Basti ricordare in proposito che l'Irap, sostituendo il contributo al servizio sanitario nazionale, può anch'essa avere per oggetto attività solo di "erogazione" a titolo gratuito svolte dagli enti non commerciali e dalle pubbliche amministrazioni nei confronti di soggetti ad essi appartenenti; cfr. GALLO F., *Imposta regionale sulle attività produttive (Irap), op. cit.*, pag. 661. Ne consegue che il presupposto si realizza nei confronti non solo delle società, imprese ed esercenti arti e professioni, ma anche degli enti non commerciali e delle pubbliche amministrazioni, e cioè di soggetti che, pur essendo "produttori", non sono enti commerciali in quanto non svolgono attività economiche.

La manifestazione della ricchezza tassata nell'Irap è data dalla combinazione di uomini, capitali, macchine, materiali, conoscenza tecnica, capacità imprenditoriali e manageriali. Nell'Iva, viceversa, come si è detto, la capacità contributiva che ne giustifica l'applicazione non è quella dell'imprenditore o dell'esercente arte o professione, bensì del soggetto consumatore finale, vale a dire, l'unico soggetto che nel ciclo impositivo resta definitivamente inciso dal tributo non solo economicamente ma anche giuridicamente grazie al suo particolare meccanismo giuridico di traslazione sul consumo. Si è infatti visto che la manifestazione di capacità contributiva che l'Iva intende colpire è rappresentata – in aderenza alle direttive e alla giurisprudenza della Corte di giustizia⁽²⁴⁶⁾ – dal consumo di beni e servizi.

Naturalmente alle stesse conclusioni si giungerebbe anche se si ritenesse che l'Irap – colpendo il valore aggiunto economico rappresentato dalla sommatoria dei profitti e delle remunerazioni del lavoro e del capitale – sia un tributo che grava sui redditi, rispettivamente, dell'imprenditore, del lavoratore e del soggetto finanziatore prima della loro percezione. Ed invero, anche a voler considerare valida tale tesi, la capacità contributiva sarebbe manifestata da soggetti che, pur non coincidendo del tutto con il produttore, sono sicuramente diversi dai soggetti consumatori che, come si è visto, esprimono una capacità contributiva nell'Iva.

Tali essenziali differenze sottolineano (e confermano, secondo quanto rilevato all'inizio del presente capitolo), quindi, come si sia in

⁽²⁴⁶⁾Vedi, per tutte, sentenza 4 febbraio 1998, causa C-391/85.

presenza di due diverse nozioni di valore aggiunto: di tipo reddito per l'Irap; di tipo consumo, nel caso dell'Iva⁽²⁴⁷⁾.

3.4. *L'impossibilità della rivalsa nel sistema dell'Irap e l'irrilevanza della traslazione in avanti del tributo.*

Si è visto che una delle principali caratteristiche dell'Iva è rappresentata dalla obbligatorietà della rivalsa⁽²⁴⁸⁾. Il prelievo sul consumo, infatti, si attua, attraverso l'Iva, sulla base di un caratteristico congegno giuridico di imposizione frazionata, realizzata sui singoli operatori economici per ciascun passaggio del bene o del servizio. Come dimostra la struttura dell'imposta, nell'Iva si è in presenza di un meccanismo applicativo che, attraverso “*la concatenazione di varie fasi, tende ad un preciso risultato finale, cioè l'incisione del contribuente di fatto, diverso da quello preso in considerazione dalle norme come soggetto passivo*”⁽²⁴⁹⁾. Attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione l'imposta viene quindi sempre trasferita (*rectius*, traslata) sul consumatore finale (soggetto inciso)⁽²⁵⁰⁾: la

⁽²⁴⁷⁾ Cfr. LUPI R., *L'Avvocato generale “guarda” al valore aggiunto, ma non distingue tra consumo e reddito*, in *Guida normativa*, 2005, 56, pag. 3.

⁽²⁴⁸⁾ Come è ben noto, la rivalsa è un istituto idoneo ad incidere sull'individuazione della soggettività passiva del tributo. Secondo tale impostazione il soggetto passivo della rivalsa è anche il soggetto passivo del tributo. Cfr. GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, pag. 313 e ss.; POTTIO E., voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, XLII, Milano, 1990, pag. 1320; SALVINI L., voce *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, XIII, Torino, 1997, pag. 40; SCHIAVOLIN R., *La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), tomo I, Padova, 1994, pag. 282.

⁽²⁴⁹⁾ Cfr. SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, pag. 1287.

⁽²⁵⁰⁾ La traslazione dell'imposta, quale fenomeno economico, è quel processo che fa sì che il contribuente di diritto o percosso (colui che formalmente è tenuto a pagare l'imposta all'Ente impositore) trasferisca l'onere dell'imposta sul contribuente di fatto o inciso (colui che subisce una decurtazione effettiva del reddito o del patrimonio. Cfr. COSCIANI C., *Scienza delle finanze, op. cit.*, pag. 167. Laddove non giuridicamente previsto, detto fenomeno è lasciato al libero agire delle forze di mercato. I fattori che influiscono sull'entità della traslazione dell'imposta e sui suoi ulteriori effetti sono molteplici: il regime del mercato del bene o del fattore produttivo cui viene trasferita l'imposta, l'elasticità della domanda e la domanda e l'andamento della curva di offerta, il fattore tempo. A tal proposito merita di essere segnalata la posizione di PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. Trib.*, 2006, pag. 1231, il quale

legge, infatti, riconosce al soggetto passivo d'imposta, da un lato, il diritto/obbligo di rivalsa e, dall'altro, il diritto a detrarre l'imposta addebitatagli sugli acquisti di beni e servizi effettuati. Così attraverso l'esercizio del diritto di rivalsa nei confronti del cessionario/committente e del diritto di detrazione dell'imposta addebitata "a monte", colui che è normativamente definito soggetto passivo dell'Iva non dimostra alcun indice di capacità contributiva⁽²⁵¹⁾.

Il problema della rivalsa e della possibilità di traslazione in avanti del tributo è stata spesso affrontata anche per l'Irap. L'assenza della rivalsa nell'impianto normativo del tributo non è un fatto casuale o un incidente di percorso. Si tratta, infatti, di una scelta obbligata per un tributo che, a differenza delle imposte gravanti sui singoli atti o su singoli pagamenti, è dotato di una propria autonomia e di un calcolo "a consuntivo" che mal si sarebbe conciliato con un analitico sistema di rivalse⁽²⁵²⁾.

mantiene distinto il fenomeno della rivalsa da quello della traslazione dell'imposta, specificando che quest'ultimo opera allo stesso modo che per tutte le altre imposte anche nell'Iva. La rivalsa, a detta dell'autore, non è quindi finalizzata a regolare il fenomeno della traslazione economica dell'imposta: al più può contribuire a renderla più agevole, quando lo consentano le condizioni di mercato e la posizione del contribuente nel medesimo. In realtà, tale tesi non pare possa condividersi laddove si accolga la tesi che la rivalsa rappresenta uno strumento introdotto dal legislatore allo scopo di facilitare la traslazione economica del tributo. In questo senso, *ex multis*, si veda GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, pag. 142 e ss.

⁽²⁵¹⁾ Come osservato in dottrina, non si può ignorare che, attraverso l'istituto della rivalsa, si determinano degli effetti giuridici, voluti dal legislatore tributario, consistenti appunto nel porre il peso del tributo a carico del soggetto che subisce la rivalsa. Cfr. PEVERINI L., *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, pag. 449. Tali effetti sono naturalmente rilevanti ai fini dell'individuazione del soggetto passivo del tributo e, quindi, dell'individuazione del titolare della capacità contributiva colpita. Il soggetto che subisce la rivalsa, secondo questa concezione, è dunque colui che beneficia della copertura costituzionale offerta dall'art. 53 Cost.

⁽²⁵²⁾ Cfr. LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, *op. cit.*, pag. 1407, il quale precisa che ciò è tanto più vero laddove si consideri che nell'Irap non vengono tassati tutti gli interessi e salari corrisposti dall'impresa, ma solo quelli che trovano capienza nel valore aggiunto; nel momento in cui l'impresa corrisponde un interesse o paga un salario, infatti, essa non sa se e quanto Irap dovrà pagare.

Lo stesso avvocato generale Jacobs nelle sue conclusioni aveva sostenuto che, pur non essendo prevista normativamente la rivalsa, anche con riferimento all'Irap possono comunque operare meccanismi di traslazione economica che permetterebbero di assimilare questa forma di imposizione all'Iva. Tale tesi non pare, tuttavia, condivisibile; non solo perché “prova troppo”⁽²⁵³⁾, (facendo essa dipendere la possibilità della rivalsa dalle diverse situazioni di mercato e dai rapporti di forza contrattuale tra i diversi attori economici), ma soprattutto perché incoerente con la definizione del presupposto dell'Irap e con la sua *ratio*.

Inoltre, preme precisare che la questione era già stata affrontata dalla Corte Costituzionale nella famosa sentenza n. 156 del 2001 ed era stata risolta in modo coerente con l'impostazione data alla soluzione del problema più generale della costituzionalità dell'Irap: la scelta del soggetto passivo, infatti, era stata ritenuta ragionevole, in quanto l'organizzatore è “l'autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che ... concorrono alla sua creazione”⁽²⁵⁴⁾; e d'altra parte, il valore della produzione è entità distinta dal reddito di cui fruiranno i concorrenti nel processo produttivo. Ora, se del primo può essere riconosciuto titolare l'organizzatore, in base al secondo saranno colpiti i percettori dei proventi individuali, sui quali non può allora essere riversato anche il distinto carico fiscale riconducibile al valore aggiunto

⁽²⁵³⁾ Cfr. LUPI R.-STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Iva e Irap: le due facce di un equivoco*, *op. cit.*, pag. 249.

⁽²⁵⁴⁾ Cfr. CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, *op. cit.*, pag. 856; la quale precisa che, secondo la Consulta, la denunciata illegittima individuazione del soggetto passivo d'imposta Irap nel titolare della struttura organizzativa produttiva non sembra poter essere riassorbita e superata invocando la previsione legislativa di una traslazione *pro quota* del tributo su coloro che si ritengono compartecipi alla produzione del valore aggiunto assoggettato ad imposizione.

prodotto a monte, in quanto tale riferibile al soggetto che combina i fattori produttivi⁽²⁵⁵⁾.

Ed infatti, il titolare dell'attività produttiva dovrebbe essere da solo in grado di attenuare gli effetti del tributo attuando le scelte organizzative più efficienti, senza andar dunque a trasferire il peso economico del tributo su altri soggetti⁽²⁵⁶⁾. Resta così definitivamente spiegato il motivo per cui nell'Irap non può aversi alcun problema di rivalsa o traslazione economica del tributo⁽²⁵⁷⁾.

In altri termini, l'assenza della rivalsa nell'Irap è una diretta conseguenza della scelta del legislatore di assoggettare ad imposizione un determinato presupposto impositivo⁽²⁵⁸⁾. La mancata previsione normativa di una rivalsa, infatti, implica che l'Irap non possa essere

⁽²⁵⁵⁾ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, op. cit., pag. 310.

⁽²⁵⁶⁾ Non si comprende, quindi, fino in fondo la precisazione fatta dalla Consulta in merito alla possibilità per il soggetto passivo Irap di traslare sul prezzo dei prodotti e dei servizi l'onere finale. Probabilmente, si tratta di una precisazione inserita per un senso di preoccupazione per l'indipendenza riconosciuta al fatto tassabile rispetto alla disponibilità delle risorse o per un'esigenza di maggiore concretezza nella definizione della forza economica qualificabile come capacità contributiva. Cfr. BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, op. cit., pag. 312.

⁽²⁵⁷⁾ Ed infatti, ragionare in senso opposto, comporterebbe una palese contraddizione nelle conclusioni cui è giunta la Corte e porrebbe in dubbio la stessa costituzionalità dell'imposta. Ed infatti, delle due l'una: o la capacità contributiva, di cui il valore aggiunto prodotto è manifestazione, è imputabile al solo organizzatore dell'attività (e allora la norma è costituzionale); ovvero è imputabile, in parte, anche a soggetti terzi rispetto all'organizzatore (in specie, finanziatori e lavoratori dipendenti) e allora la norma è incostituzionale a dispetto e a prescindere da qualsivoglia meccanismo traslativo dell'imposta si voglia e si possa applicare nella disciplina Irap. Cfr. CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, op. cit., pag. 856.

⁽²⁵⁸⁾ Cfr. SALVINI L., voce *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XII, Torino, 1997, pag. 40, la quale osserva che la rivalsa non può essere estranea alla *ratio* del tributo. La tesi contraria, infatti, sarebbe *difficilmente compatibile con l'attribuzione alla rivalsa della funzione di traslare giuridicamente l'onere del tributo, rendendolo giuridicamente distinguibile dalle somme che a diverso titolo il soggetto passivo dà a quello attivo o viceversa: per il riequilibrio economico delle prestazioni sarebbe infatti sufficiente l'esercizio dell'autonomia privata (e se questa non dovesse ritenersi sufficiente è difficile negare che l'intervento del legislatore abbia proprio la finalità, altrimenti non raggiungibile, di porre l'onere del tributo a carico del soggetto passivo)*".

concepita come imposta sulle remunerazioni dei fattori della produzione, ovvero sulla sommatoria di profitto, salari e interessi. Né si può ripiegare su di una più elastica concezione della rivalsa, non necessariamente configurata come esercizio di un autonomo diritto di credito di fonte legale, ma identificata con fenomeni di traslazione economica del tributo. Non vi sono infatti validi argomenti per sostenere che l'Irap, al pari di altre ipotesi dove la traslazione del tributo effettivamente si verifica⁽²⁵⁹⁾, si ripercuoterà sempre ed esclusivamente sui fattori della produzione.

Da quanto detto deriva quindi che il valore della produzione netta che costituisce presupposto del tributo non può essere apprezzato come mera sommatoria di profitto, salari e interessi, ovvero come imposta sui redditi rispetto alla quale il soggetto che subisce il prelievo (i.e. il gestore dell'attività produttiva) si configurerebbe come sostituto d'imposta rispetto ai lavoratori non autonomi e ai finanziatori da esso remunerati, ma deve necessariamente essere individuato come esercizio di un'attività produttiva in quanto tale.

4. Conclusioni.

⁽²⁵⁹⁾ Rileva in proposito Fedele che nell'Iva, per esempio, la rivalsa è espressamente prevista per tutte le operazioni imponibili ed ha solidi fondamenti testuali, che invece mancano totalmente nella disciplina dell'Irap. In parte diverso è il caso delle accise, la cui disciplina non sempre prevede la rivalsa sull'acquirente dei beni prodotti, ma sono comunque considerate imposte sui consumi. Pur mancando indici testuali sicuri, si deve ritenere che le imposte di fabbricazione attengono alla produzione di beni destinati al consumo e la natura dei rapporti di mercato (direttamente o indirettamente) si instaurano tra produttori e consumatori potrebbe spiegare un implicito apprezzamento della traslazione come fenomeno pressoché certo. In effetti anche per le accise si potrebbe mettere in discussione l'effettivo collegamento con il consumo dei singoli beni come indice di capacità contributiva. Volendo però accettare la qualificazione dominante in termini di imposte sui consumi, si può fare riferimento ad assetti economici e strutture di mercato che, contrariamente a quanto accade nell'Irap, rendono estremamente probabile, se non certo, il trasferimento in avanti dell'imposta. Cfr. FEDELE A. *Prime osservazioni sull'Irap*, *op. cit.*, pag. 460.

Dopo aver analizzato le giustificazioni sul piano economico dell'imposta sulle attività produttive, si ritiene di aver individuato elementi sufficienti a rendere accettabile, quantomeno sotto il profilo economico, questo tipo d'imposta.

È evidente che per gli economisti essa rappresenta sicuramente una forma di imposizione razionale⁽²⁶⁰⁾. Si tratta di un'imposta sul valore aggiunto, inteso come reddito netto prodotto. Il valore aggiunto, come è stato detto, non è altro che il contributo che i fattori della produzione, da soli o congiuntamente con altri, danno all'economia, alla produzione del reddito di un certo anno.

Nella Relazione finale della Commissione per il decentramento fiscale, sono state ricostruite accuratamente le origini dell'idea di tassare il valore aggiunto prodotto, sottolineandone il duplice fondamento, ravvisato sia nel criterio del beneficio (inteso nel senso che le imprese sono chiamate a contribuire ai costi di produzione dei servizi pubblici di cui, più o meno direttamente si avvalgono), ma anche nella capacità contributiva autonoma e impersonale delle imprese, in quanto organizzazioni complesse, dotate di unità organica, di "personalità propria", distinta da quella dell'imprenditore, e di una "*capacità produttiva che deriva dalla combinazione di uomini, capitali, macchine, materiali, conoscenze tecniche, capacità imprenditoriali e manageriali, nonché dalla collaborazione dello Stato e dell'intera società*"⁽²⁶¹⁾.

L'Irap non è un'imposta che, come invece qualcuno ha sostenuto, nasce a caso; si tratta di un'imposta che è stata lungamente discussa in

⁽²⁶⁰⁾ E quindi costituzionale, cfr. VISCO V., *Intervento al Convegno Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999*, in *il Fisco*, 1999.

⁽²⁶¹⁾ Cfr. Relazione finale della Commissione per il decentramento fiscale, pag. 5408.

moltissimi Paesi e in molti di questi è stata attuata, il che dovrebbe sicuramente far riflettere sul fatto che essa ben si presta ad essere applicata, soprattutto nei contesti locali. In sostanza, dietro un’imposta come l’Irap vi sono almeno quindici anni di teoria economica, compresi i contributi di qualche premio Nobel, e di discussioni e approfondimenti⁽²⁶²⁾.

Inoltre, si è pure visto che l’Irap pur tassando un “valore aggiunto”, non ha il carattere d’imposta sulla cifra d’affari nel senso di cui all’art. 33 della VI Direttiva. Da un lato, non è un tributo sugli scambi, applicato in occasione di ciascuna cessione o prestazione in modo simile all’Iva; dall’altro, non è comunque disciplinato in modo da essere in modo da essere proporzionale ai prezzi di queste ultime, né da far emergere una *ratio* di traslazione sui consumatori finali, risultando anzi una struttura tale da rendere francamente difficile la possibilità che ciò si verifichi.

Queste considerazioni portano poi a risolvere in via definitiva il problema dei rapporti tra valore della produzione netta e reddito, intorno al quale ruotano, in fondo, tutte le questioni sulla giustificazione costituzionale dell’imposta. Il valore aggiunto della produzione non corrisponde alla sommatoria di profitto dell’imprenditore, salari e interessi dal medesimo erogati⁽²⁶³⁾, in quanto si tratta di due nozioni difficilmente conciliabili al livello del singolo produttore, l’una riferita al

⁽²⁶²⁾ Cfr. VISCO V., *Intervento al Convegno Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999*, in *il Fisco*, 1999.

⁽²⁶³⁾ Basti pensare ad un’impresa che opera in perdita: la somma di salari e interessi risulta maggiore del valore di mercato dei beni o servizi prodotti al netto dei costi costituenti corrispettivo di beni e servizi forniti da altri soggetti passivi e degli ammortamenti, cioè del valore netto della produzione. Cfr. FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, *op. cit.*, pag. 458.

risultato produttivo dell'attività organizzata, l'altra all'incremento patrimoniale derivante dal concorso all'attività stessa⁽²⁶⁴⁾.

Così sintetizzate le ragioni economiche a sostegno dell'Irap, possiamo quindi passare a esaminare le conseguenze che queste hanno sulla risoluzione delle problematiche relative alla costruzione giuridica dell'imposta e alla sua compatibilità con il fondamentale principio della capacità contributiva.

⁽²⁶⁴⁾ Ed infatti, se il valore della produzione netta fosse apprezzato, ai fini dell'applicazione del tributo, come mera sommatoria di profitto, salari e interessi, sarebbe naturale concepire il tributo come imposta sui redditi, ma, stante la chiara individuazione del soggetto che subisce il prelievo, come imposta dovuta dal gestore dell'attività parte per redditi dal medesimo posseduti, parte per redditi esclusivamente riferibili ad altri, quindi in veste di sostituto d'imposta. Le ipotesi di sostituzione però, se così fosse, dovrebbero emergere con maggiore evidenza sul piano testuale. Cfr. FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, *op. cit.*, pag. 458.

CAPITOLO III

BREVI CONSIDERAZIONI SULL'INDICE DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

POSTO A BASE DELL'IRAP

SOMMARIO: 1. Il concetto di capacità contributiva. 2. Gli argomenti contrari alla costituzionalità dell'imposta sulle attività produttive. 2.1. L'Irap pagata dalle imprese in perdita. 2.2. La tassazione di ricchezza percepita da altri. 3. Gli argomenti a favore della legittimità costituzionale dell'Irap. 4. La legittimità dell'Irap secondo la decisione della Corte Costituzionale. 5. La "differente capacità contributiva" di banche e assicurazioni.

1. Il concetto di capacità contributiva.

Nei precedenti capitoli si è visto che l'Irap assoggetta a tassazione il valore aggiunto di produzione al netto degli ammortamenti. La costruzione dell'oggetto dell'imposta si ispira, come detto, a modelli e studi già effettuati nell'ambito della scienza delle finanze in cui si ipotizzavano nuove forme di prelievo fiscale razionalmente connesse ad indici di capacità contributiva diversi dal patrimonio, il reddito, il consumo. In questo caso, infatti, il legislatore ha adottato una grandezza inusuale e fuori dai classici schemi in cui si era soliti riconoscere la capacità contributiva.

Dopo aver analizzato il presupposto dell'Irap e aver tentato di spiegarne la razionalità intrinseca dal punto di vista economico, occorre esaminarne la razionalità sotto il profilo giuridico; il che è equivale a dire che occorre chiedersi se l'individuazione del presupposto d'imposta e la conseguente individuazione della base imponibile Irap, così come effettuate da parte del legislatore, siano o meno in contrasto con il principio di capacità contributiva⁽²⁶⁵⁾.

⁽²⁶⁵⁾ Il tema dell'individuazione dell'indice di capacità contributiva assoggettato a tassazione nell'Irap, si innesta nel più ampio dibattito sulla interpretazione generale dell'art. 53 Cost.. Come è ben noto, infatti, secondo una parte

Naturalmente, allo scopo di rispondere a questa domanda, una volta chiarita la capacità economica sottesa all'Irap, è necessario stabilire quale sia la capacità economica che l'art. 53 della Costituzione mira a porre a fondamento dell'attività impositiva e quali siano i vincoli a cui essa deve essere sottoposta, per accertare la possibilità di ricondurvi anche la tassazione del valore aggiunto prodotto.

Come è ben noto, l'articolo 53 cit., secondo cui “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva*”, pone, allo stesso tempo, sia il fondamento che il limite dell'attività impositiva, nel senso che se da una parte non vi può essere imposizione senza capacità contributiva, dall'altra non si può chiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che non sia giustificato ragionevolmente dalla sua capacità contributiva⁽²⁶⁶⁾.

L'inserimento del principio di capacità contributiva nella Costituzione⁽²⁶⁷⁾ fu dovuto all'intenzione di delimitare la discrezionalità

della dottrina, il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., comma 1, Cost. non vincola il legislatore ad adottare quali presupposti dei tributi dei “fatti indice” aventi consistenza patrimoniale. Il principio di capacità contributiva è rispettato, secondo la predetta tesi, anche qualora si assumono a presupposto del tributo fatti privi di “consistenza patrimoniale” purché essi siano misurabili economicamente. Tale tesi è stata sviluppata in particolare da Gallo e Fedele. In proposito, si veda, *ex multis*, GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2007; ID., *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009, I, pag. 558; ID., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 306 e ss.; FEDELE A., *Gli incrementi nominali di valore nell'Invim e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. sc. fin.*, 1982, I, pag. 61 e ss. ; ID., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in AA.VV. *Diritto tributario e Corte Costituzionale (a cura di L. Perrone e C. Berliri)*, Napoli, 2006, pag. 11 e ss.. In senso contrario, tra gli altri, cfr. GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pag. 71; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 217; FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pag. 884.

⁽²⁶⁶⁾ Cfr. DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pag. 33.

⁽²⁶⁷⁾ L'interpretazione della norma risulta assai difficile poiché coloro che la redassero si preoccuparono soprattutto di modificare l'art. 25 dello Statuto Albertino per adattarlo alle nuove concezioni sociali relative alla ripartizione dell'onere tributario tra i contribuenti. In particolare, i costituenti si sono preoccupati di affermare due innovazioni di grande rilievo, e cioè: che l'onere tributario deve essere personale e conseguentemente correlato alla capacità contributiva del contribuente anziché ai suoi

del legislatore in materia tributaria⁽²⁶⁸⁾. Per questo, si introdusse l'art. 53 nella Costituzione, escludendo così ipotesi di arbitrii del legislatore in materia tributaria al di fuori degli spazi consentiti dal principio di capacità contributiva stesso⁽²⁶⁹⁾.

La definizione del concetto di capacità contributiva e la sua corretta interpretazione furono problemi immediatamente rilevati dagli organi giurisprudenziali e dalla dottrina⁽²⁷⁰⁾. La prima definizione di capacità contributiva la si ebbe con riferimento alla forza economica intesa come ricchezza dell'individuo che supera il proprio minimo vitale⁽²⁷¹⁾. Da qui la *ratio* secondo cui capacità contributiva significa

averi; e che il sistema tributario nel suo insieme deve essere improntato al criterio della progressività dell'imposta. Nel frattempo, si è cercato di non usare una formula eccessivamente rigida che potesse vincolare troppo l'azione del futuro legislatore al quale si è voluta riservare qualsiasi decisione circa la struttura sia dell'intero sistema fiscale che delle singole imposte. Cfr. sul punto BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, pag. 223.

⁽²⁶⁸⁾ Dalle risposte che fornì la Suprema Corte di Cassazione al Ministro per la Costituzione si evince che la Suprema Corte giudicava necessario fissare due concetti fondamentali. Il primo, di tipo formale, che sanciva quale unica fonte del tributo la legge, il secondo di tipo sostanziale, secondo il quale “*il limite sostanziale all'attività di imposizione tributaria, tenuto conto delle teorie che si contendono il campo in sede scientifica, deve essere dato da quella ormai maggiormente accreditata e che si riferisce alla capacità contributiva del cittadino*”. Tale tesi poggiava sulla considerazione che detto concetto era in grado di soddisfare “*la fondamentale esigenza che il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale. In conclusione, affermato il diritto dello Stato all'imposizione tributaria, è altresì opportuno che si affermi che esso deve essere esclusivamente regolato per legge, e deve essere contenuto nei limiti della capacità contributiva dei cittadini*”. Così MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica, V, III*, Roma, 1946, pag. 176.

⁽²⁶⁹⁾ Cfr. MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988.

⁽²⁷⁰⁾ Cfr. VICINI RONCHETTI A., *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, *op. cit.*, pag. 781.

⁽²⁷¹⁾ La dottrina, in proposito, distingueva però due principi fondamentali: da un lato (Cfr. FORTE F., *Sul trattamento fiscale delle attività illecite*, in *Riv. Dir. Fin. sc. fin.*, 1952, pag. 120), il riferimento alla forza economica e al minimo vitale come soglia al di sotto della quale non può esistere capacità contributiva in quanto il reddito personale viene impiegato totalmente per il minimo vitale e pertanto non può sussistere la capacità di concorrere alle pubbliche spese; dall'altro (Cfr. GIORGETTI, *I principi tributari nella nuova Costituzione italiana*, in *Il risparmio*, 1956, pag. 530; DE VALLES, *I limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Riv. Dir. Fin. sc. fin.*, 1958, pag. 8), una definizione del concetto di capacità contributiva intesa come possibilità economiche generali del singolo contribuente ovvero come complesso dei redditi di cui gode il contribuente.

possibilità concreta e reale di concorrere all'obbligazione tributaria, escludendo pertanto la presenza di capacità contributiva e quindi la capacità di concorrere alle spese pubbliche qualora manchi o si abbia il solo necessario per le esigenze individuali.

Secondo tale concezione, poiché la capacità contributiva è considerata come presupposto del concorso alle spese pubbliche e queste ultime costituiscono erogazione di beni economici, deve derivarne che anche il presupposto di tale concorso deve identificarsi in una capacità economica del soggetto. In altri termini, non vi può essere obbligo di contribuzione se manca del tutto la capacità economica⁽²⁷²⁾.

A tale concezione si collega l'incontestabile funzione solidaristica e garantista dell'art. 53 Cost., il quale, da un lato, chiama tutti i consociati a concorrere alle spese pubbliche necessarie alla stessa sopravvivenza nonché al progresso dell'intera comunità in base alla forza economica di ciascuno⁽²⁷³⁾; dall'altro, invece, pone dei limiti alla potestà tributaria chiamando al concorso solo coloro che hanno una effettiva capacità di contribuzione, nella misura e nei limiti della stessa.

Nel corso degli anni si è assistito ad un mutamento dell'interpretazione del disposto costituzionale in oggetto. Parte della dottrina ha infatti considerato il limite di cui all'art. 53 una mera specificazione del principio generale di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione⁽²⁷⁴⁾. Secondo questa linea di pensiero, infatti, si considera

⁽²⁷²⁾ Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2003, pag. 134.

⁽²⁷³⁾ La funzione solidaristica dell'art. 53 emergerebbe altresì dalla sua collocazione nel titolo dedicato ai "Rapporti politici" e anche dal suo secondo comma, ove si afferma il principio secondo cui il sistema tributario è informato a criteri di progressività che impongono di garantire l'uguaglianza sostanziale tra i contribuenti. Cfr. FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale, op. cit.*, pag. 134.

⁽²⁷⁴⁾ Cfr. FEDELE A., *Gli incrementi nominali di valore dell'Invim e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. sc. fin.*, 1983, pag. 56.

funzione prevalente del principio di capacità contributiva l'equo e razionale riparto del carico delle spese pubbliche, come teorie "dell'equità distributiva". La funzione della capacità contributiva si ritiene consistere, secondo questa nuova linea interpretativa, nella (giusta) distribuzione dei carichi tributari fra i consociati⁽²⁷⁵⁾, tenuti alla contribuzione in quanto appartenenti ad una collettività organizzata⁽²⁷⁶⁾.

In altri termini⁽²⁷⁷⁾, secondo la prima tesi, la ricostruzione dell'obbligo di corrispondere il tributo (solo) in quanto imposto dallo Stato sovrano, che così manifesta la sua supremazia, implica una correlativa esigenza di garanzia in funzione di tutela dell'integrità patrimoniale del singolo e da ciò, ulteriormente, deriva la necessità di verificare che l'indicatore prescelto sia rivelatore di un'effettiva

⁽²⁷⁵⁾ Cfr. GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pag. 1069, il quale ritiene di dover superare quel concetto di capacità contributive che "correla il dovere di ciascuno a concorrere alle pubbliche spese come garanzia assoluta della proprietà o, meglio, della 'mia proprietà'. ... il prelievo tributario non si pone, perciò, come repressivo ed espropriativo della 'persona' e dei suoi diritti libertari proprio perché questa non si identifica più solo con i diritti proprietari (ed, in genere, con ogni titolo legittimo di possesso), ma deve considerarsi nella sua complessità di essere politico e sociale inserito come individuo in un contesto istituzionale. La tassazione tende, anzi, ad 'arricchire' indirettamente le persone che compongono la società in quanto è l'unico strumento che ha l'operatore pubblico non solo per garantire e difendere i loro stessi diritti proprietari - che è la funzione più percepibile in un'ottica di tutela dei diritti individuali e di espansione della libertà anch'essa individuale (ma che in un'ottica egualitaria non può giustificare da sola la tassazione) - ma anche per perseguire politiche sociali redistributive e allocative e per promuovere la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità. Non è quindi solo un *premium libertatis* o l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma, in un mondo disuguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento positivo di giustizia distributiva e redistributiva necessario a travalicare, in nome dell'interesse pubblico, le opportunità del mercato e a correggerne le distonie e le imperfezioni a favore delle libertà individuali. In questa ottica, pertanto, la struttura fiscale dovrebbe essere valutata in termini etici esclusivamente in funzione della sua efficacia nel promuovere scopi sociali legittimi, primo fra tutti, appunto, quello della giustizia (re)distributiva, che è come dire della realizzazione di un ordine proprietario e socio-economico 'giusto'".

⁽²⁷⁶⁾ Il profilo della funzione dell'imposizione (identificata nel riparto dei carichi pubblici) è da ultimo particolarmente approfondito in FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, 2003, Torino, pag. 138, ss.. La funzione di riparto dell'art. 53 Cost., purché rispondente a criteri distributivi equi, coerenti e ragionevoli è altresì tracciata da GRANELLI A.E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, *op. cit.*, pag. 21 e 31 ss.

⁽²⁷⁷⁾ Per una ricostruzione in chiave evolutiva del concetto di capacità contributiva, si veda COCIANI S.F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, *op. cit.*, pag. 823.

disponibilità di mezzi a contenuto patrimoniale al singolo riferibili o, comunque, potenzialmente scambiabili sul mercato.

Diversamente secondo la ricostruzione del tributo come condizione di vita per la comunità (perché ne rende possibile il concreto funzionamento)⁽²⁷⁸⁾, l'obbligo di contribuzione che grava sulla collettività dei consociati può anche essere fondato sul ruolo del singolo all'interno della collettività medesima, a prescindere dunque dai suoi diritti proprietari e, come sembra, sganciato dal riferimento al patrimonio. Da questa seconda impostazione consegue che l'indice prescelto può anche non essere misurato in termini di scambiabilità sul mercato, purché esso sia comunque equo, coerente e ragionevole⁽²⁷⁹⁾.

Tale ultima posizione sembra essere condivisa, poi, anche dalla giurisprudenza costituzionale più recente⁽²⁸⁰⁾, secondo cui l'attitudine alla

⁽²⁷⁸⁾ Difatti, “nella partecipazione alla vita dello Stato, che si risolve nella possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dall'attività pubblica, va ricercata la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta”, così VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, pag. 79.

⁽²⁷⁹⁾ In tal senso pare potersi leggere quanto osservato da GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale*, op. cit., pag. 1060. Pertanto, un criterio di riparto basato sul ruolo del singolo all'interno della collettività organizzata può anche passare attraverso una rivalutazione del criterio del beneficio che collegandosi al principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. può rappresentare un'alternativa rispetto ai tradizionali criteri di riparto incentrati sull'elemento patrimoniale. Difatti, in assetti sociali ed economici complessi, la posizione dell'individuo dipende non tanto dai suoi diritti proprietari ma, almeno in buona parte, (anche) dal ruolo che egli riveste all'interno della società, e delle “società intermedie”, per cui i criteri di riparto ben possono tener conto sia di tali strutture intermedie, sia del ruolo che il contribuente svolge all'interno della società purché, comunque, l'indicatore prescelto risulti rispettoso del principio di uguaglianza contributiva che a sua volta trova consacrazione, anzitutto, nell'art. 3 Cost.. Rispetto al quale si ritiene che l'art. 53 Cost. non sia altro che una specificazione in ambito tributario, al pari di taluni altri principi fondamentali (es. quello di solidarietà di cui all'art. 2 Cost.). Sui rapporti fra principio di capacità contributiva e principio di uguaglianza si veda MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 33 ss.; LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968. Per una particolare rivalutazione, nell'ambito del principio della capacità contributiva, del principio di uguaglianza, da cui il primo discenderebbe, si veda TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, pag. 37; PALADIN G., *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in Riv. Dir. Trib., 1997, pag. 305.

⁽²⁸⁰⁾ Di cui, come si vedrà anche in seguito, la sentenza n. 156/2001 vertente proprio in tema di Irap rappresenta un esempio emblematico. Oltre a detta pronuncia,

contribuzione non risulta solo limitata alla mera rilevanza patrimoniale del fatto-presupposto (cd. limite assoluto), bensì è riferita ad una più ampia (e generica) rilevanza economica, pure espressa attraverso la possibilità di operare economicamente sul mercato e quindi come sembra a prescindere dalla scambiabilità sul mercato dell'indice di riparto prescelto (cd. limite relativo). Ebbene, passando attraverso la rivalutazione della funzione distributiva del principio di capacità contributiva, dovrebbe essere possibile pervenire all'applicabilità del principio costituzionale in commento anche a quegli assetti tributari dove il profilo garantista appare meno rilevante.

Ed invero, il combinato disposto degli artt. 53 e 3 cost. e la stretta indiscutibile interferenza esistente tra i due articoli consentono di affermare che, da una parte, nel sistema delineato dalla nostra Costituzione il legislatore ordinario è libero di effettuare, in nome dell'interesse pubblico, le più opportune scelte di riparto dell'inderogabile obbligo contributivo posto dall'art. 53, comma 1, Cost.; e ciò anche quando si limita ad estrapolare dalla realtà posizioni differenziate dei singoli contribuenti espressive di situazioni solo socialmente (e non anche patrimonialmente) rilevanti; e dall'altra, che un limite a tale scelta va individuato - assumendo il generale principio di uguaglianza tributaria quale contenuto e presupposto di quello di capacità contributiva - esclusivamente nella misurabilità col metro monetario del presupposto espressivo della potenzialità economica e nella rispondenza ad un equo e

altri casi possono essere rappresentati dalla sentenza n. 143/1995 in tema di imposta straordinaria sui depositi bancari dall'ordinanza n. 341/2000 in tema di contributo straordinario per l'Europa.

ragionevole criterio distributivo delle situazioni e degli eventi assunti quali indici, certi e attuali, del concorso alle pubbliche spese⁽²⁸¹⁾.

Ma se si accetta l'idea che il principio di capacità contributiva possa avere una funzione di riparto dei carichi pubblici, prima ancora che una funzione di garanzia, si potrebbe agevolmente trarre la ulteriore considerazione secondo cui il criterio di riparto da utilizzare nella redistribuzione delle spese pubbliche potrebbe essere il criterio del beneficio⁽²⁸²⁾, fino a qualche tempo fa ritenuto contrario alla logica impositiva contributiva⁽²⁸³⁾.

⁽²⁸¹⁾ Cfr. GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pag. 131.

⁽²⁸²⁾ Come rileva COCIANI S.F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, op. cit., pag. 823, inquadrando il criterio del beneficio con funzione distributiva all'interno del principio della capacità contributiva, sembra possibile prospettare lo studio dei profili giuridici in un'ottica comparativa, riguardante cioè sia i tributi contributivi sia quelli commutativi, rispetto ai quali comunque il principio della capacità contributiva rimane il paradigma essenziale per consentire ogni analisi deontologica. In particolare, potrebbe allora ritenersi che quelli di tipo contributivo, in quanto si risolvono in un decurtazione patrimoniale netta non attenuata da alcun beneficio diretto (se non quello generale dell'appartenenza ad una comunità organizzata), rappresentano l'adempimento rispetto ad un dovere civico di solidarietà che trova appunto la sua giustificazione e la sua misura nella capacità contributiva del singolo. Questo tipo di tributi, quindi, meglio si prestano a finanziare le prestazioni connesse a servizi pubblici essenziali e non divisibili. Diversamente, nel caso cioè dei tributi di tipo paracommutativo, proprio in quanto connotati da una minore intensità del relativo rapporto (in termini di graduazione della supremazia dell'ente), questi sembrano trovare giustificazione non tanto (o non solo) nel dovere di solidarietà, quanto nel principio di uguaglianza che meglio consente di ripartire i carichi (tanto più se connessi al finanziamento di prestazioni non essenziali e divisibili, ovvero fruibili singolarmente) anche in funzione del beneficio ridondante sul singolo.

⁽²⁸³⁾ In realtà, teorizzazioni della teoria del beneficio si trovano anche in tempi non troppo recenti. Per esempio, GIARDINA, *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 398, sostiene che la capacità contributiva rappresenta un concetto elastico, che non necessariamente deve assumere la ricchezza quale elemento a base dell'imposizione. Con riferimento alla teoria del beneficio, il criterio della commutazione tra ricchezza sacrificata dall'imposta e vantaggi procurati dai servizi pubblici, sebbene non potesse assumersi a principio generale di ripartizione dei carichi pubblici di carattere indivisibile, era tuttavia idonea ad integrare il principio distributivo che si fonda sull'attitudine individuale alla contribuzione. L'Autore precisava in particolare che gli elementi assunti dalla legge a base dell'imposizione "... sono indizio generalmente di forza economica; ma possono anche non esserlo. In quest'ultimo caso essi esprimono pur sempre la capacità contributiva messa in luce dalla singola legge. Una legge che determini il dovere contributivo in ragione della lunghezza della barba degli individui, contrasta con la concezione tradizionale di capacità contributiva, incentrata sulla forza economica. Essa, ciò nondimeno, esprime una propria nozione di base imponibile, che definisce il concetto di capacità contributiva valido sul piano giuridico nell'ambito della legge considerata".

Come già ampiamente osservato, il beneficio, nell'ambito della teoria giuridica dell'imposizione, potrebbe dunque ritenersi come quel particolare effetto (non esclusivamente di natura vantaggiosa e non esclusivamente di natura economica) conseguito ovvero astrattamente conseguibile dal contribuente in relazione all'utilizzo (attuale o anche solo potenziale) di un bene o di un servizio pubblico (o comunque conseguente ad una attività pubblica), il quale (bene o servizio) a sua volta assume una qualche rilevanza ai fini della integrazione del presupposto di fatto del tributo ed il cui costo deve essere finanziato a carico della collettività. Alternativamente il beneficio può anche consistere nell'effetto di una maggiore spesa (es. il risultato del servizio di disinquinamento) provocata dal comportamento del contribuente (e ridondante su tutti i consociati) rispetto all'ente pubblico.

Naturalmente, il tributo è comunque dovuto a cagione dell'autoritatività della relazione che caratterizza il rapporto tra il privato e l'ente, a prescindere come già precisato da qualsiasi relazione di tipo sinallagmatico con l'ente stesso. Ciò comporta che il vantaggio che dovesse eventualmente ridondare in capo al contribuente non rileva dunque in quanto tale, bensì indirettamente quale indice di riparto delle pubbliche spese fra i consociati nella misura in cui il medesimo riflette il ruolo del contribuente all'interno della società. Il beneficio potrebbe quindi, in ipotesi, costituire un indice per distribuire i carichi tributari connessi al finanziamento di servizi pubblici (ad esempio su base locale) caratterizzati da una certa individualizzabilità.

Il tributo in quanto tale deve in ogni caso rispettare il principio della capacità contributiva che, tuttavia, può atteggiarsi in maniera differente a seconda del tipo di prelievo rispetto al quale è svolto l'esame

di conformità⁽²⁸⁴⁾. L'inquadramento del criterio del beneficio (per il tramite del principio di uguaglianza) all'interno del principio della capacità contributiva⁽²⁸⁵⁾, che pure esprime un dovere di solidarietà, consente dunque di teorizzare come la portata di quest'ultimo principio possa assumere una multiforme estrinsecazione variabile in funzione del tipo di tributo preso in esame⁽²⁸⁶⁾.

⁽²⁸⁴⁾ Differenza questa dovuta al fatto che nel principio suddetto sono contenute secondo una concezione vanoniana sia una componente solidaristica che una componente individualistica (beneficio). In particolare, si veda Vanoni E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, op. cit., pag. 70, secondo il quale i due principi possono appunto variamente combinarsi fra loro nella costruzione di uno stesso tributo. Secondo Vanoni, infatti, pur dovendosi respingere la cd. "teoria dello scambio", le imposte dovrebbero comunque tener conto nel loro livello nei riguardi dei singoli del beneficio delle spese pubbliche. La causa del potere di imposizione sempre secondo l'autorevole dottrina ora richiamata non va confusa con quella dei singoli tributi che invece è costituita dai due criteri del beneficio particolare e della capacità contributiva. In tal senso il pensiero di Vanoni così come riportato dal suo allievo FORTE F., in AA.VV. (a cura di A.N.T.I. sez. Lombardia), *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni, Atti del Convegno di Milano, 26 maggio 2000*, pag. 27 ss., il quale aggiunge che il principio del beneficio è giustificato dal fatto che non tutti i servizi pubblici giovano a tutti i membri dello Stato in eguale misura e quindi, chiedendo una particolare contribuzione a chi si avvantaggia in modo particolare di certe attività dello Stato, può non esser incompatibile con il principio della capacità contributiva inteso quale esplicitazione di un modello cooperativo mutualistico risolvendosi nell'affermazione che ognuno deve contribuire in relazione alle forze di cui dispone. I due principi secondo Vanoni non solo trovano applicazione uno accanto all'altro nel sistema tributario, ma si compenetrano e completano nella costruzione di un identico tributo. Difatti: nella tassa vige il criterio del beneficio, modificato dal principio della capacità contributiva che entra in gioco ogni volta che si concedono esenzioni o si proporzionano le aliquote alla capacità economica del soggetto; nell'imposta vige il principio della capacità contributiva modificato dal criterio del beneficio, in quanto la capacità di pagare di un individuo può aumentare in ragione dei benefici di cui gode e lo Stato, in base ad un concetto ovvio di giustizia, deve tenerne conto.

⁽²⁸⁵⁾ L'art. 53 Cost. altro non sarebbe che l'estrinsecazione a livello costituzionale dei due principi della capacità contributiva e del beneficio, per cui causa del potere di imposizione sono i benefici della spesa pubblica, e causa delle singole imposte per il singolo soggetto è la sua capacità contributiva, che non va considerata solo in sé, ma anche in rapporto al *quantum* dei benefici tratti dalla spesa pubblica. Così FORTE F., in *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni*, cit., pag. 30, L'idea dell'applicazione combinata del principio del beneficio con quello della capacità contributiva, quest'ultimo con funzione mitigatrice rispetto al primo, sembra peraltro presente anche in GALLO F., *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in *Rass. trib.*, 1995, pag. 283, il quale si spinge poi ad auspicare in un'ottica *de iure condendo* che in una prossima riforma costituzionale il principio del beneficio sia, almeno per la finanza locale, "aggiunto a quello della capacità contributiva quale ulteriore canone giustificatore dell'imposizione".

⁽²⁸⁶⁾ Degno di nota appare da questo punto di vista il rilievo che espressione di detta elasticità del concetto di capacità contributiva è oggi posto alla base della tassazione ambientale che rappresenta attualmente uno dei fondamentali terreni di

Fatte queste brevi precisazioni sui possibili significati e interpretazioni dell'art. 53 Cost., sarà più agevole comprendere le due posizioni che si sono sviluppate in seno al dibattito sulla costituzionalità dell'Irap. Entrambe, infatti, ricalcano sostanzialmente le due contrapposte visioni del concetto di capacità contributiva (quella che interpreta l'art. 53 come limite assoluto e quella che lo interpreta come limite relativo al potere impositivo dello Stato) e dalle dette visioni prendono le mosse al fine di stabilire come debba effettivamente essere valutato l'indice di capacità contributiva che nell'Irap si assoggetta a tassazione.

2. Gli argomenti contrari alla costituzionalità dell'imposta sulle attività produttive.

Le principali critiche che sono state mosse all'Irap sotto il profilo della sua legittimità costituzionale prendono spunto dalla circostanza che essa si sostanzierebbe in un prelievo riferito ad una mera potenzialità economica⁽²⁸⁷⁾ in quanto il valore aggiunto prodotto non sarebbe un

prova delle diverse concezioni di capacità contributiva. In particolare, come rilevato da Gallo, tutti i dubbi di coerenza costituzionale potrebbero essere agevolmente superati se si accogliesse la meno impegnativa nozione di capacità contributiva quale mero criterio di riparto, equo e ragionevole. L'accoglimento di una siffatta nozione porterebbe, infatti, ad identificare i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nell'unità fisica che incide sull'ambiente oggettivamente inteso o forse, ancora meglio, nello stesso comportamento umano che procura un qualche danno all'ambiente, indipendentemente dal fatto che esso si ripercuota sull'uomo. Da questo punto di vista, si tratterebbe di applicare, quale corollario del principio di uguaglianza (delle risorse), il criterio di riparto delle c.d. "esternalità negative" o, meglio, della "compensazione delle economie e diseconomie esterne", espresso, forse un po' grossolanamente, dalla richiamata regola comunitaria "chi inquina paga". Secondo tale tesi, dunque, il principio di uguaglianza, sottinteso al principio di capacità contributiva, vuole che chi provoca un pregiudizio sociale alla collettività (scaricando su di essa il relativo danno) deve compensare tale pregiudizio e una forma di tassazione rappresenta indubbiamente uno strumento appropriato per soddisfare tale principio. Cfr. GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, op. cit., pag. 303.

⁽²⁸⁷⁾ Come osserva Moschetti, essa si baserebbe su concetti di capacità oggettiva e mera potenzialità, che ignorano l'evoluzione dallo Statuto Albertino alla Costituzione repubblicana (dagli "averi" alla "capacità") e il fondamento solidaristico e personalistico del dovere di concorrere alle pubbliche spese e creano incoerenza tra "capacità contributiva" e "concorso alle spese pubbliche", la prima collegata ad un'entità anche solo potenziale, il secondo da realizzarsi mediante una disponibilità

indice sufficiente a dimostrare la capacità economica delle imprese⁽²⁸⁸⁾. In realtà, l'inidoneità del “vap” a costituire un valido indice di capacità contributiva viene rilevata sotto due diversi e concorrenti profili: da un lato, quello per cui esso potrebbe comportare una lesione dell'effettività del principio di capacità contributiva, costringendo a sopportare il peso di un tributo anche imprese in perdita; dall'altro, invece, è oggetto di contestazione il fatto che il vap costituisca una forma di tassazione a carico del titolare dell'attività, ma è commisurata ad un risultato produttivo destinato in tutto o in parte a coprire dei costi (per pagare gli interessi o i lavoratori) e quindi a rappresentare nuova ricchezza non per lui, ma per altri soggetti⁽²⁸⁹⁾.

2.1. L'Irap pagata dalle imprese in perdita.

Autorevole dottrina⁽²⁹⁰⁾ ha osservato che il valore aggiunto prodotto come indice segnaletico della capacità contributiva individuale

reale. Cfr. MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro, op. cit.*, pag. 735 e ss..

⁽²⁸⁸⁾ A tal proposito Lupi osserva le obiezioni sono tutt'altro che rozze, e non sostengono certo che solo il reddito possa essere l'indice di ricchezza idoneo a giustificare le tassazioni sotto il profilo della capacità contributiva; i critici non ignorano l'esistenza di tributi commisurati ai consumi, al patrimonio, alla redazione di atti giuridici o al godimento di servizi pubblici, e non utilizzano certo una visione “redditocentrica” della capacità contributiva per prendersela con l'Irap. C'è piuttosto un giudizio negativo sulla razionalità, alla luce del principio di capacità contributiva, delle scelte fatte in merito al calcolo della base imponibile e dell'imposta. Cfr. LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi, op. cit.*, pag. 1407.

⁽²⁸⁹⁾ Questo tipo di approccio guarda al valore aggiunto come destinato a scindersi nelle remunerazioni dei fattori produttivi, sicché esso può manifestare una “ricchezza” del soggetto passivo soltanto per la quota di utile eventualmente da questi fatta propria, mentre le quote necessarie a “coprire” il costo del lavoro e gli oneri finanziari sono destinate ad arricchire lavoratori e finanziatori, manifestando in tal modo una forza economica di questi. Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici, op. cit.*, pag. 465.

⁽²⁹⁰⁾ Facendo degli esempi pratici, si è detto che nell'Irap un'impresa Alfa con “vap” pari a 10 miliardi e reddito zero (perché il vap è stato prosciugato da interessi e costi di lavoro) deve pagare quanto un'impresa Beta con vap di 10 miliardi e reddito di 8 miliardi (perché non debiti e ha personale esiguo). Tutto ciò non ci pare ragionevole e costituzionalmente legittimo perché la capacità contributiva di chi vede il valore aggiunto prodotto dalla sua impresa interamente “espropriato” da interessi passivi e costi di lavoro non è, non può essere uguale alla capacità contributiva di chi, per le diverse sue condizioni economiche, tale espropriazione non deve patire. Pertanto, Alfa

alla quale la costituzione impone di parametrare ogni imposta sarebbe una grandezza insignificante. Ciò che rende intollerabile detto prelievo è proprio la circostanza che esso si basa su una disponibilità economica meramente potenziale e non effettiva, in quanto totalmente “sganciata” dal reddito, in aperto contrasto col il principio di capacità contributiva.

Ed infatti, se l’obbligo del contribuente consiste nel pagamento di una somma, il rispetto del principio costituzionale sopra richiamato esige che i presupposti del tributo siano scelti tra le manifestazioni di forza economica contenute in sé i mezzi idonei al pagamento e che essi consentano al soggetto passivo di trarre, secondo criteri di notevole probabilità, da quegli stessi presupposti i mezzi necessari per fronteggiare l’obbligazione, senza che il prelievo possa, di conseguenza, provocare effetti occultamente espropriativi⁽²⁹¹⁾. Le forze economiche costituenti capacità contributiva sono solo quelle che possono venire prelevate senza pregiudicare la persistenza dell’organizzazione economica colpita .

Da dette tesi si evince allora che, qualora oggetto di imposizione sia un’organizzazione produttiva che, in base al particolare sistema di imposizione, si trovi nell’impossibilità materiale di adempiere al pagamento del tributo in quanto ha chiuso l’esercizio in perdita e che per poter adempiere all’obbligazione tributaria, sia costretta ad alienare parte del proprio complesso produttivo, potrebbe verificarsi un contrasto con l’art. 53 Cost..

con reddito zero, ha un’inesistente capacità di assolvere l’Irap e per farlo deve ricorrere, se può, a ulteriore indebitamento. Così FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell’Irap op. cit.*, pag. 497.

⁽²⁹¹⁾ Così GAFFURI G., *La compatibilità dell’imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell’ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, pag. 851.

Il riferimento (conferente con il tema della legittimità costituzionale dell'Irap che ai nostri fini interessa) è a quelle realtà che si ritrovano un valore aggiunto della produzione positivo e che invece, per motivi strutturali (perché, per ipotesi, ad esempio molto indebitate) ovvero per motivi congiunturali, si trovino non solo a dover conseguire la perdita di esercizio conseguita, ma anche attingere ad ulteriori debiti per far fronte al versamento dell'imposta⁽²⁹²⁾.

A fronte della giustificazione secondo cui una tale impostazione avrebbe delle finalità redistributive⁽²⁹³⁾, è stato osservato che sfugge la ragione di etica sociale⁽²⁹⁴⁾, in forza della quale l'intento programmatico di mutare l'attuale conformazione della società economica debba implicare anche solo il rischio, neppure remoto, di distruggere realtà produttive esistenti⁽²⁹⁵⁾, come infatti potrebbe accadere con l'Irap.

⁽²⁹²⁾ Cfr. VICINI RONCHETTI A., *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pag. 786, il quale fa notare in proposito: “*sembra che l'Irap abbia dimenticato che nel diritto tributario esistono dei limiti sanciti dalla Costituzione ai quali non è consentito derogare neanche in nome dell'efficienza produttiva*”.

⁽²⁹³⁾ La commissione ministeriale per l'istituzione dell'Irap rispondeva all'obiezione sopra riportata che: “*penalizzando le imprese non produttrici di reddito e, a parità di condizioni, quelle che impiegano in maniera meno ottimale i fattori della produzione, l'Irap favorisce l'uscita dal mercato delle imprese non correttamente gestite. ... il valore aggiunto della produzione non fa sconti a nessuno e costringe management e proprietà a ricercare sempre l'ottimale utilizzo di capitale e lavoro*”. Per una critica a tali considerazioni si veda GAFFURI G., *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, op. cit., pag. 851.

⁽²⁹⁴⁾ Osserva Falsitta che in questo modo “*non si tassa più la capacità contributiva dove c'è, ma si tassa sadicamente anche la capacità contributiva dove non c'è, per indurre chi non ce l'ha a procurarsela. E se non ci riesce? Se l'imprenditore è uno sfortunato? o uno sprovveduto o un inetto? Si faccia da parte, si ritiri, si tolga dalle scatole. ... l'imposta non è più uno strumento di prelievo a carico di chi ha le risorse per pagarla, ma un mezzo per effettuare una sorta di pulizia etnica nel mondo delle imprese e sopprimere le imprese malaticce*”. Cfr. FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, op. cit., pag. 504.

⁽²⁹⁵⁾ Già nella relazione illustrativa al decreto si auspicava che l'Irap avrebbe provocato effetti sulle scelte di finanziamento delle imprese, riducendo notevolmente le discriminazioni fiscali dirette a favorire l'indebitamento delle imprese rispetto all'autofinanziamento e penalizzando le imprese che utilizzano il debito per ridurre l'onere fiscale. L'Irap rappresenta un'imposta cd. “a complemento” soprattutto della *dual income tax* poiché è chiamata a rafforzarne gli effetti sulle scelte finanziarie delle imprese a causa della indeducibilità degli interessi passivi; è stato al riguardo osservato che l'effetto principale dell'Irap è quello di ridurre fortemente la tassazione dei profitti e di rendere fiscalmente meno conveniente l'indebitamento in quanto gli interessi

2.2. La tassazione di ricchezza percepita da altri.

Quanto al secondo profilo di irrilevanza del valore aggiunto prodotto quale idoneo indice di capacità economica, si è osservato che gli esborsi sopportati per interessi passivi o per acquistare la forza-lavoro sono indici di attitudine contributiva non del pagatore, ma del percettore; pertanto, l'Irap “sbaglia bersaglio” chiamando alla contribuzione il primo senza prevedere la rivalsa nei confronti dei lavoratori e finanziatori per la quota di imposta correlata ai loro guadagni⁽²⁹⁶⁾. Ed infatti, il valore aggiunto è destinato a scindersi nelle remunerazioni dei fattori produttivi, sicché l'imposta sembra strutturata in modo da gravare sui soggetti passivi, riducendone il reddito o, in caso di perdita, il patrimonio, in una misura collegata ad una ricchezza in parte o interamente altrui.

Pertanto l'Irap è reputata non conforme all'art. 53 Cost., il quale chiama tutti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della “propria” capacità contributiva, non di una forza economica di altri soggetti; ne appare sufficiente, come già visto, il riferimento ad una “potenzialità” di ricchezza, ricollegata al fatto in sé di esercitare un'attività autonomamente organizzata, essendo necessaria una manifestazione di capacità contributiva effettiva, concretamente riferibile alla posizione del soggetto obbligato⁽²⁹⁷⁾.

passivi sono componente della sua base imponibile, facendo dunque sì che l'impatto sia particolarmente penalizzante per le imprese maggiormente indebitate. Cfr. VISCO V., *Riflessioni a margine dell'istituenda Irap*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, pag. 883. L'Irap svolge una funzione di incentivazione alla capitalizzazione delle imprese, agevolando le imprese più solide e redditizie e penalizzando quelle maggiormente indebitate. Cfr. PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, *op. cit.*, pag. 8.

⁽²⁹⁶⁾ Cfr. FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, *op. cit.*, pag. 496.

⁽²⁹⁷⁾ Sempre Falsitta specifica che “la quota di vap che va a finire nelle tasche del lavoratore (salario) o del capitalista (interesse) non è idoneo a esprimere capacità contributiva dell'imprenditore. La ricchezza di Tizio non può esprimere idoneità contributiva di Caio o Sempronio”. Cfr. FALSITTA G., *Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, pag. 788.

A ciò deve aggiungersi che l'indeducibilità delle spese per interessi passivi e costi del lavoro porta l'Irap ad incidere indiscriminatamente sui mezzi di produzione, gravando sul patrimonio del soggetto passivo in base ad una situazione (l'organizzazione dei fattori produttivi) cui si ritiene manchi un valore sintomatico dell'attitudine a sopportarne il peso⁽²⁹⁸⁾.

Detto prelievo, infatti, non si considera giustificabile come tassazione sui redditi dei partecipanti all'attività produttiva, sia perché questi, già colpiti dall'imposta sul reddito, non potrebbero essere incisi surrettiziamente (ed al lordo) di altri prelievi, sia perché, pur se l'oggetto imponibile fosse di per sé espressivo di capacità contributiva, non è indifferente ai fini dell'art. 53 Cost., che venga chiamato a sopportare il tributo solo l'esercente l'attività.

Né, da questo punto di vista, si ritiene che possa essere una valida giustificazione il godimento dei servizi prestati dall'ente locale ai soggetti chiamati a contribuire. È stato, infatti, notato che tale argomentazione costituisce "un'enunciazione solo suggestiva" in quanto non esiste alcuna relazione causale tra il prelievo e lo sfruttamento delle utilità genericamente offerte dall'ente pubblico⁽²⁹⁹⁾. La tesi che vede nel godimento dei servizi un indice di capacità contributiva oltre alle critiche sopra citate, evidenzia inoltre un netto contrasto con il dettato costituzionale, il quale, collegando l'art. 53 con l'art. 2, escluderebbe dal

⁽²⁹⁸⁾ Cfr. GAFFURI G., *Il senso della capacità contributiva*, in Perrone L. – Berliri C. (a cura di), *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 36.

⁽²⁹⁹⁾ La partecipazione ai benefici collettivi è semplicemente la remota origine della stessa società nazionale e delle sue proprie funzioni, il cui esercizio deve essere finanziariamente sostenuto. Così GAFFURI G., *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pag. 787.

concetto di capacità contributiva qualsiasi carattere anche solo commutativo. In altri termini, il concetto di capacità contributiva è del tutto estraneo e incompatibile, secondo questa impostazione, con la teoria del godimento dei servizi pubblici.

Ed invero, se si volesse porre a fondamento dell'Irap l'esigenza di una contribuzione ai servizi pubblici forniti dagli Enti locali, occorrerebbe anche indicare un criterio idoneo a quantificare la fruizione di tali servizi in capo ad ogni singolo cittadino cosa di non facile soluzione, considerato che trattasi di servizi indivisibili; inoltre, servirebbe spiegare la ragione per cui solo le imprese e i professionisti sono assoggettati ad imposta, atteso che di tali servizi usufruiscono tutti i cittadini⁽³⁰⁰⁾.

In sostanza solo nel principio di cui all'art. 53 Cost., letto anche alla luce del principio fondamentale di cui all'art. 2 Cost., va individuato il fondamento e la ragione sostanziale della prestazione tributaria, non nell'astratto potere formale della legge né nell'individualistico interesse commutativo.

3. Gli argomenti a favore della legittimità costituzionale dell'Irap.

La definizione della capacità contributiva posta a base dell'Irap non può prescindere dal considerare quell'indice che il legislatore ha assunto quale presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, e cioè l'organizzazione produttiva di valore aggiunto. In tali casi, come si è visto, l'organizzazione produttiva si risolve per il suo titolare in

⁽³⁰⁰⁾ Cfr. SALVATI A., *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, op. cit., pag. 1627, la quale osserva come il fatto che la teoria del godimento dei servizi pubblici non trovi accoglimento nel nostro ordinamento risulta evidente, dal punto di vista giuridico, in virtù dell'irrelevanza della finalizzazione delle entrate impositive alla copertura delle spese da sostenere per la categoria dei servizi indivisibili.

disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Ed è esclusivamente sotto questo profilo che, coerentemente alla *ratio legis* del tributo, l'esercizio di un'attività organizzata viene assunto ad indice di capacità contributiva, indipendentemente dall'esistenza - in capo al soggetto passivo - di un reddito, di un patrimonio, di un consumo e di altre manifestazioni di ricchezza già scelte a fondamento dei tributi vigenti nell'attuale sistema.

A differenza del reddito e del consumo, che hanno comunque riguardo ai risultati di attività economiche, l'attività di produzione si pone logicamente “a monte” dei suoi esiti produttivi e rileva, pertanto, a prescindere dalla valutazione dei risultati, in quanto implica necessariamente poteri di coordinamento, di direzione e controllo su beni e servizi economicamente valutabili.

Contrariamente a quanto sostenuto nel precedente paragrafo, i sostenitori dell'imposta regionale sulle attività produttive poggiano, dunque, le loro argomentazioni su una concezione di fondo completamente diversa. Da un lato, infatti, si ritiene che l'organizzazione si possa risolvere per il suo *dominus* nella disponibilità di beni e servizi economicamente valutabili, ovvero nella disponibilità di fattori produttivi che, opportunamente coordinati, danno luogo alla produzione di valore aggiunto (che poi sarebbe la grandezza che l'Irap si propone di tassare). E dall'altro, si osserva che l'organizzazione stessa a sua volta fruisce di beni e servizi pubblici, provoca costi e diseconomie per la collettività che in un qualche modo devono essere compensate con un tributo, per l'appunto, imperniato sulla logica del beneficio.

Detta teoria presuppone che l'art. 53 Cost., non individuando manifestazioni tipizzate di capacità contributiva, lascia al legislatore un certo margine di autonomia che trova il suo limite solo nell'arbitrarietà e nell'irragionevolezza⁽³⁰¹⁾. Secondo tale concezione, è quindi evidente che ben potrebbe essere preso a base dell'imposizione il dominio dei fattori della produzione. L'organizzazione dell'attività produttiva, secondo un concetto elastico di capacità contributiva, è sicuramente idonea ad esprimere quella forza economica che denota attitudine alla contribuzione.

L'esercizio di un'attività produttiva denota l'esplicazione di una forza economica che ben si esprime nell'organizzazione di fattori produttivi che, almeno normalmente, non sono riducibili al puro lavoro personale, ma involgono l'utilizzazione di lavoro altrui, di beni durevoli, di capitali propri o di prestito. Certo, non si nega che l'attività d'impresa o di lavoro autonomo costituisce indice soltanto indiretto di attitudine alla contribuzione, ma ciò è quanto accade evidentemente anche con riferimento ai fatti di spesa⁽³⁰²⁾ o della stipulazione⁽³⁰³⁾

⁽³⁰¹⁾ Qualsiasi tesi volta a interpretare diversamente l'art. 53 non potrebbe, secondo questa impostazione, essere condivisa, in quanto trascina con sé un giudizio di illegittimità costituzionale destinato a travolgere gran parte dei tributi esistenti eccezion fatta, soltanto, per l'imposta generale sul reddito, l'unica che - in teoria - faccia riferimento all'attitudine alla contribuzione sulla base di un indice (il reddito complessivo, appunto) suscettibile di far luogo ad una misurazione in qualche modo attendibile della capacità contributiva complessiva. Così BATISTONI FERRARA F., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 95.

⁽³⁰²⁾ Il consumo, infatti, non costituisce indice certo di capacità economica. Perché sia tale occorre presumere (e la presunzione non sempre può rispondere a realtà) che esso sia posto in essere con mezzi derivanti da un reddito o, comunque, da una ricchezza propria, non certo se, per attuarlo, il consumatore è costretto a ricorrere al credito e, nel nostro Paese i debiti delle famiglie finalizzati al consumo sono, al meno da qualche anno, in continuo aumento. Così BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pag. 477.

⁽³⁰³⁾ Si pensi all'imposta proporzionale di registro su un trasferimento immobiliare. Se è ragionevole ritenere che tale trasferimento costituisca una manifestazione reale di forza economica per il compratore, così non è, o almeno, non è sempre per il venditore: si pensi, ad esempio, a chi sia costretto a vendere la casa di

di negozi giuridici⁽³⁰⁴⁾. Gli uni e gli altri possono, in ipotesi specifiche, non esprimere affatto capacità economica: come è stato giustamente rilevato⁽³⁰⁵⁾, non è detto che gli acquisti corrispondano ad un reddito o a una ricchezza esistente, se per esempio compiuti indebitandosi; non è detto che dall'esercizio dell'impresa o dell'attività professionale si debba ricavare in concreto un reddito spendibile. Tuttavia, come non si dubita che l'acquisto di un bene - magari di un bene di lusso - consenta di riscuotere l'Iva anche se è ben possibile che ad esso non corrispondano disponibilità proprie dell'acquirente così, se l'esercizio di un'attività d'impresa o di lavoro autonomo costituisce normalmente espressione di forza economica, non pare irragionevole assumerla a presupposto di un'obbligazione tributaria⁽³⁰⁶⁾.

Né può essere condivisa la tesi secondo cui l'Irap sarebbe in contrasto con il principio di capacità contributiva in quanto porrebbe un obbligo di contribuire alla spese pubbliche in capo all'impresa in perdita. Chi sostiene questa tesi, dichiarando totalmente inesistente l'idoneità soggettiva delle imprese in perdita a pagare imposte, muove dal

abitazione per far fronte ad altre spese resesi necessarie. Eppure, per il legislatore tributario, entrambi sono obbligati in solido ed in via principale, al pagamento del tributo. Così BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, op. cit., pag. 477.

⁽³⁰⁴⁾ Contrario a queste tesi GAFFURI G., *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, op. cit., pag. 851; l'A. osserva infatti che tale approccio è privo di plausibilità. Al contrario di quanto accade nell'Irap - dove la relazione del prelievo con le sostanze indirettamente rivelate è tanto evanescente da non consentire di esprimere un giudizio di concordia con il principio costituzionale -, il tributo sul consumo e quello sul trasferimento traggono la loro giustificazione dallo stesso bene - apprezzato nel mercato - che è oggetto dell'atto di sfruttamento o di cessione: nel primo caso parte della ricchezza consumata confluisce nelle casse dello Stato impositore e, nell'altra ipotesi, analoga sorte è impressa al flusso finanziario che il trasferimento implica.

⁽³⁰⁵⁾ Così BATISTONI FERRARA F., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, op. cit., pag. 95.

⁽³⁰⁶⁾ Al massimo, si può dire che l'entità del tributo ancorato ad una manifestazione siffatta dovrebbe essere modesta onde evitare che, troppo frequentemente, il tributo medesimo ecceda, in concreto, la forza economica collegabile al dominio sui mezzi di produzione.

presupposto che tale idoneità si debba connettere necessariamente al reddito, si dà cioè per dimostrata una premessa smentita, nella realtà, dal fatto che, accanto alle imposte sul reddito, il nostro ordinamento conosce imposte ulteriori assolutamente irrinunciabili⁽³⁰⁷⁾. Se, accanto al reddito, esistono altri indici di forza economica, la constatazione dell'inesistenza di reddito non basta per negare l'esistenza di capacità contributiva. Tanto più che ciò che rileva è in questo caso la considerazione che la perdita cui i detrattori dell'Irap fanno riferimento è una perdita rilevante ai fini Ires che nessun collegamento dovrebbe avere con il pagamento dell'Irap⁽³⁰⁸⁾.

Al contrario, è evidente che laddove fosse la stessa base imponibile Irap ad essere negativa, nessun pagamento (a fini Irap) sarebbe dovuto all'Erario. Se l'impresa è in perdita ai fini dell'imposta sul reddito, l'imponibile Irap è costituito soltanto dalla retribuzione dei fattori della produzione altrui che l'imprenditore (o il lavoratore autonomo) ha utilizzato, diminuito dell'ammontare della perdita. Al contrario, non vi è base imponibile quando non vi è produzione di valore aggiunto, ossia quando i costi deducibili eguagliano o eccedono i ricavi lordi.

Ciò significa che il tributo non si lega, puramente e semplicemente, all'esercizio di un'attività d'impresa o di lavoro

⁽³⁰⁷⁾ L'Irap, in sostanza, non colpisce un reddito e probabilmente, molti equivoci nell'interpretazione di detta imposta nascono proprio dal fatto che il comune sentire affida alla tassazione del reddito effettivo la realizzazione del criterio di imposizione equa, per cui il distaccarsene rappresenta un fallimento, un tradimento di una ideologia. Così REDI M., *Irap: presupposto d'imposta e capacità contributiva*, in *Boll. Trib.*, 1999, pag. 25.

⁽³⁰⁸⁾ Da questo punto di vista sembra corretta l'affermazione di Batistoni Ferrara per cui è vero che un'azienda in perdita non produce reddito, ma non per questo motivo si può sostenere che la sua titolarità esprima una forza economicamente indifferente, altrimenti si potrebbe sostenere che il pensionato con poche lire di reddito abbia una capacità contributiva superiore a quella di chi possiede codesta azienda.

autonomo, ma alla creazione, attraverso l'organizzazione di fattori produttivi, di un valore aggiunto e viene commisurato a tale valore aggiunto ripartito tra reddito netto dell'imprenditore e reddito degli altri proprietari dei fattori della produzione (lavoratori e capitalisti). Secondo tale tesi, dunque, il valore aggiunto come metro di misura non sembra così insensato⁽³⁰⁹⁾.

Da ultimo, si osservi che, stando alla teoria economica del tributo, come si è visto, l'imposta è stata criticata nel presupposto che potrebbe sorgere il dubbio che essa possa giustificarsi in funzione della sua natura commutativa. I fautori di tali tesi non sembrano tuttavia tenere nella giusta considerazione che il principio solidaristico alla base della nozione di capacità contributiva ha tratto necessariamente origine dalla constatazione dell'impossibilità di individuare quei soggetti che usufruiscono dei servizi pubblici. Insomma, se da una parte il criterio del beneficio può apparire di per sé insufficiente e addirittura non necessario a giustificare in termini strettamente giuridico-costituzionali il concorso individuale alle pubbliche spese, non può certamente disconoscersi, dall'altra, che il godimento dei servizi locali, che direttamente o indirettamente vanno a beneficio dei soggetti che svolgono un'attività produttiva, concorre a legittimare, soggettivamente ed oggettivamente, l'imposizione nei confronti dei soggetti che tali attività svolgono⁽³¹⁰⁾.

4. La legittimità dell'Irap secondo la decisione della Corte Costituzionale.

Come noto, il dibattito sulla conformità dell'Irap ai principi fondamentali del nostro ordinamento ha trovato una soluzione (più o

⁽³⁰⁹⁾ BATISTONI FERRARA F., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, *op. cit.*, pag. 95.

⁽³¹⁰⁾ Cfr. PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, *op. cit.*, pag. 39.

meno) definitiva con la famosa sentenza n. 156 del 21 maggio 2001. Essendo state trattate, con la detta sentenza, una pluralità di questioni diverse, il contenuto della pronuncia è ovviamente molto articolato, tuttavia, in considerazione della preminenza, ai fini della trattazione in corso, di alcune questioni rispetto ad altre, saranno analizzati i soli punti fondamentali della sentenza, ovvero quelli che investono l'individuazione del presupposto impositivo dell'Irap⁽³¹¹⁾.

La questione sottoposta alla Corte Costituzionale trovava il suo fondamento in alcune ordinanze di rimessione le quali, sulla spinta delle numerose critiche avanzate, come visto, da autorevole dottrina, osservavano come l'Irap sarebbe costituzionalmente illegittima, da un lato, perché congegnata in modo da non colpire il reddito effettivo, e dall'altro, perché congegnata in modo da non assicurare che il soggetto passivo avesse una disponibilità di reddito sufficiente per far fronte al prelievo impositivo (seppure operato, quest'ultimo, a diverso titolo)⁽³¹²⁾.

A fronte di tali contestazioni, è da considerarsi sicuramente apprezzabile il ragionamento della Consulta che, prima di tutto, ha ribadito a chiare lettere che l'Irap non è un'imposta sul reddito e che,

⁽³¹¹⁾ Si rinvia, invece, all'ultima parte del primo capitolo per quanto concerne il profilo della soggettività passiva attribuita ai lavoratori autonomi organizzati o meno.

⁽³¹²⁾ Si legge, infatti e tra l'altro, nell'ordinanza del 27 ottobre 1999 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano che *“l'Irap ... potrebbe incidere su contribuenti che non hanno prodotto alcun reddito imponibile”* e che *“l'art 4 ... sarebbe a sua volta in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, in quanto assume come indice di capacità contributiva non il reddito ma l'attività produttiva in sé, e cioè una mera potenzialità di capacità contributiva”*. Più avanti si afferma che il contrasto col principio di capacità contributiva starebbe in ciò che l'Irap colpisce *“non già il risultato finale dell'attività professionale o d'impresa, bensì un valore intermedio del tutto svincolato dal risultato finale ...”*. Talché *“il contribuente verrebbe tassato secondo la rimettente non in base alla sua effettiva disponibilità economica ma ad una redditività che potrebbe rivelarsi fittizia”*.

dunque, non ha alcun senso fondare le censure di incostituzionalità dell'Irap su argomentazioni di tipo “reddituale”⁽³¹³⁾.

Ed infatti, se presupposto dell'imposizione è lo svolgimento abituale di un'attività produttiva autonomamente organizzata e la ricchezza colpita dal tributo è il valore della produzione netta, quello che bisogna chiedersi è se il valore della produzione netta, quale manifestazione di forza economica, possa apprezzarsi come indice di attitudine alla contribuzione: possa cioè ragionevolmente assurgere a misura dell'idoneità del soggetto a far fronte all'obbligazione impositiva, ovvero, alternativamente, sia esso stesso atto a consentire al contribuente di far fronte al prelievo impositivo che vi si correla (secondo l'impostazione tradizionale della dottrina)⁽³¹⁴⁾.

Chiedersi se esista o meno reddito per far fronte al prelievo Irap e far dipendere da tale risposta la legittimità costituzionale del tributo non è pertinente visto che l'Irap non è un'imposta sul reddito⁽³¹⁵⁾. È dunque

⁽³¹³⁾ Rileva sul punto la Castaldi che a precisazione - sebbene possa sembrare ovvia - si rivela decisiva per riportare su binari concettualmente corretti la riflessione sviluppatasi attorno a questo controverso tributo. Invero, se si ha cura di leggere l'intero corpo della sentenza, ci si avvede che - sottilmente latente ma profondamente permeante l'impianto argomentativo delle ordinanze di remissione - serpeggia una sorta di “pregiudiziale reddituale”. Cfr. CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale*, *op. cit.*, pag. 856.

⁽³¹⁴⁾ Cfr. CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale*, *op. cit.*, pag. 856.

⁽³¹⁵⁾ Più critico nei confronti della sentenza, BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap, un'occasione non del tutto perduta*, *op. cit.*, pag. 292, secondo il quale, la Consulta avrebbe operato una semplificazione eccessiva, sdrammatizzando il dato normativo e rinvenendo il dato decisivo nella “economicità” dell'oggetto della tassazione. Si è così pervenuti, secondo l'Autore, ad una conclusione elusiva del vero problema che le questioni ponevano, ovvero la problematicità di un tributo che consapevolmente disegna presupposto e base imponibile in modo da sottoporre a tassazione anche organismi in perdita. Pertanto, anziché operare una scelta di campo che ammettesse la rilevanza di fatti indice non direttamente espressivi di ricchezza, la Corte ha apoditticamente affermato, ma non esaustivamente spiegato, che ricchezza tassabile nell'Irap c'è, ma si è ben guardata dal definirla a livello teorico; invano quindi si cercherà nella sentenza una più precisa determinazione del valore della produzione, e del perché esso sia legittimamente utilizzabile quale fatto espressivo di capacità contributiva. Nello stesso si è espresso Batistoni Ferrara, il quale pur condividendo il “salvataggio” dell'Irap da parte della Corte, afferma non pare soddisfacente una

pienamente comprensibile e condivisibile la preoccupazione della Corte Costituzionale nel sottolineare la originalità e autonomia concettuale dell'imposta in discussione (e del suo presupposto) rispetto alle imposte sul reddito. Pertanto, in quest'ottica vanno lette affermazioni come quella in cui, per esempio, si dice che *“l'imposta colpisce con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito comunque espressivo di capacità di contribuzione”*.

Sotto questo profilo, la sentenza consente allora di aggiungere un altro importante tassello al processo di ricostruzione del concetto di capacità contributiva: il rilievo economico del fatto tassabile non deve necessariamente abbinarsi alla sua idoneità a garantire in via diretta le risorse per sopportare il peso tributario: queste, infatti, possono in generale essere reperite attraverso la posizione di forza che il soggetto passivo assume nel mercato, in quanto gestore di un'attività produttiva che coordina e raccorda diversi fattori economici.

Ulteriore affermazione che sembra degna di nota è quella volta a sciogliere l'altra critica che veniva mossa all'Irap, ovvero quella relativa alla circostanza che il prelievo sul valore aggiunto della produzione andasse a colpire una capacità contributiva diversa da quella propria del titolare dell'attività produttiva (*i.e.* quella dei percettori della ricchezza

motivazione che vuole giustificarla in maniera eclettica riferendosi, da un lato, alla nozione di valore aggiunto (nel senso di obiettiva creazione di ricchezza nuova), da un altro alla nozione di organizzazione dei mezzi della produzione, da un altro ancora, all'imposizione su redditi prodotti presso il soggetto passivo e colpiti da imposta prima della loro distribuzione ai capitalisti e ai dipendenti e collaboratori che hanno messo il loro lavoro al servizio dell'imprenditore. Si tratta, a ben vedere, di un tentativo non troppo felice di richiamare le elaborazioni di parte minoritaria della dottrina intese a giustificare il tributo in base ad una nozione di capacità contributiva più ampia e forse divergente da quella tradizionale. Non può poi non apparire piuttosto sbrigativo limitarsi ad affermare che la scelta di elevare il valore aggiunto della produzione a presupposto del tributo rientri nella discrezionalità del legislatore, sindacabile solo sul piano della ragionevolezza e non arbitrarietà, con il rischio di svilire i canoni interpretativi che tradizionalmente presidiano il principio di capacità contributiva ed offrendo altresì il fianco a possibili obiezioni fondate sulla normativa comunitaria. Così BATISTONI FERRARA F., *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, op. cit., pag. 860.

prodotta presso l'impresa). Ebbene, afferma la Corte Costituzionale che l'Irap colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico diverso dal reddito (in specie, la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva) e che tale fatto economico è da considerarsi espressivo di capacità di contribuzione in capo a colui il quale è organizzatore dell'attività giacché costui, proprio in forza di tale qualifica, è "autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione (soggettiva) della ricchezza prodotta". Ciò, tuttavia, non significa affatto che la suddetta ricchezza, nella sua materialità, non possa ridondare successivamente a favore di altre sfere giuridiche soggettive, ma che, quando ciò accadrà, essa avrà perso la qualifica di valore aggiunto prodotto per assumere connotazioni ontologiche necessariamente diverse (di reddito, di entrata patrimoniale, eccetera)⁽³¹⁶⁾.

Logicamente coerente con tale premessa è la successiva affermazione della Consulta, secondo cui è "*irrilevante ai fini della valutazione della conformità dell'imposta ai principio di capacità contributiva ... la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è, pro quota, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori)*". In altri termini, la Consulta sembra aver voluto dire che il valore aggiunto prodotto è manifestazione di una capacità contributiva imputabile al solo organizzatore dell'attività a prescindere da qualsivoglia meccanismo traslativo dell'imposta si voglia e si possa introdurre nella disciplina Irap. In questo contesto, infatti, qualunque fenomeno di traslazione dell'onere economico del tributo per il tramite della rivalsa non assume alcun rilievo ai fini del giudizio di

⁽³¹⁶⁾ Cfr., CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, op. cit., pag. 856.

legittimità costituzionale della norma impositiva in quanto estraneo ad essa e agli effetti giuridici che ne scaturiscono.

La Corte, invece, non si è a sufficienza soffermata sulla possibilità di collegare il principio di capacità contributiva al criterio del beneficio; rimane quindi ancora in ombra il discorso, che in prospettiva potrebbe avere sviluppi interessanti, circa la ammissibilità di prelievi nei quali la capacità contributiva sia costituita non tanto da risorse di cui il soggetto gode, quanto dalla oggettiva causalità tra attività svolte dal soggetto passivo e costi arrecati alla collettività. Tale giustificazione del prelievo - come evidenziano i citati sviluppi degli studi sul concetto di capacità contributiva (cfr. par. 1) - non potrà non essere valorizzata in un immediato futuro, tanto più che nell'Irap potrebbe essere attribuito a tale aspetto un ruolo non secondario nella stessa individuazione del presupposto tassabile.

In conclusione, sembrerebbe che dalla pronuncia in commento possa essere colto, quale unico punto fermo, il ruolo che ancora la Corte ha mostrato di voler assegnare alla misurabilità in termini economici del presupposto e della base imponibile prescelti; quest'ultimo riferimento rimane oggi, a stare alla sentenza, l'unico limite che deve porsi al legislatore nell'immaginare forme di prelievo atipiche, unitamente alla consapevolezza della ricaduta della tassazione su soggetti dotati della forza organizzativa necessaria a sostenerla³¹⁷.

5. La “differente capacità contributiva” di banche e assicurazioni.

⁽³¹⁷⁾ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap un'occasione non del tutto perduta*, *op. cit.*, pag. 310.

Come era presumibile, la motivazione della sentenza n. 156 del 2001, pur mettendo definitivamente a tacere le questioni di illegittimità costituzionale dell'Irap relative all'esistenza di un valido indice di capacità contributiva tassabile, ha nello stesso tempo dato adito al sorgere di nuove e diverse questioni derivanti dalla particolare configurazione del presupposto impositivo del tributo così come delineato proprio nella sentenza richiamata.

Una delle problematiche su cui vale la pena soffermarsi poiché direttamente attinente alla nozione di capacità contributiva posta alla base dell'Irap, è quella relativa alla legittimità degli sgravi e degli aggravati settoriali, ovvero alla possibilità per il legislatore di prevedere aliquote differenziate per le diverse tipologie di soggetti passivi Irap e, in particolare, per le imprese operanti nel settore bancario e assicurativo⁽³¹⁸⁾.

In particolare, tra le varie questioni che sono state rimesse alla Corte Costituzionale in relazione alla legittimità della previsione di aliquote differenziate in base al settore di appartenenza delle imprese, è

⁽³¹⁸⁾ L'art. 45, comma 2, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con applicazione transitoria ai primi tre periodi di applicazione dell'Irap, prevede aliquote differenziate per i soggetti che operano nel settore agricolo, per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi, per le banche e gli altri enti e società finanziarie e per le imprese di assicurazione. In particolare, mentre per i primi è stata prevista un'aliquota di favore pari all'1,9 per cento per il periodo di imposta in corso al 1° gennaio 1998 e per i quattro periodi di imposta successivi, e del 3,75 per cento per il periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2003, per i secondi invece è stata prevista un'aliquota più pesante, pari oggi al 5,4 per cento per i periodi di imposta in corso al 1° gennaio 1998, al 1° gennaio 1999 e al 1° gennaio 2000 e del 5 per cento e del 4,75 per cento rispettivamente per i due periodi di imposta successivi. La differenziazione delle aliquote è stata giustificata nella relazione governativa, rilevando che "... il settore dell'intermediazione finanziaria godrebbe, mediamente, di uno sgravio consistente, mentre i produttori agricoli soffrirebbero di un aggravio significativo. Tenuto anche conto che il primo settore è interessato da altri provvedimenti agevolativi, connessi con la sua ristrutturazione, mentre il secondo è stato recentemente oggetto di inasprimenti (in particolare, dalle modifiche del regime speciale dell'IVA), si è deciso di applicare aliquote difformi da quella base, prevedendo comunque un graduale riallineamento verso tale aliquota".

interessante ai nostri fini esaminare quella relativa alla ragionevolezza e conformità al principio di uguaglianza della maggiore imposizione di certi soggetti pur in relazione alla medesima forma di ricchezza chiamata alla contribuzione (nella specie, il valore aggiunto prodotto tipo reddito).

Nelle ordinanze di rimessione, i dubbi sono stati espressi muovendo dall'affermazione che la disciplina dell'imposta prevede regole differenziate di determinazione delle basi imponibili delle diverse classi di soggetti passivi al fine di ottenere imponibili tra loro omogenei in termini di capacità contributiva. Questa premessa si poneva come condizione della ritenuta irragionevolezza di aliquote differenziate: se identica è la forza economica espressa dagli imponibili di banche, assicurazioni e imprese commerciali, è irragionevole prevedere aliquote maggiorate per le prime due classi di contribuenti⁽³¹⁹⁾.

La Consulta si è pronunciata con la sentenza n. 21 del 19 gennaio 2005. La motivazione di detta pronuncia ha il merito di uscire dalle considerazioni tautologiche che spesso vengono utilizzate per risolvere in favore del Fisco vertenze rilevanti per il gettito. Infatti, se è vero che la Corte muove dall'affermazione che la differenziazione di aliquote rientra nella discrezionalità del legislatore⁽³²⁰⁾, Essa si dà altresì carico di

⁽³¹⁹⁾ Cfr. BODRITO A., *La continuità del prelievo sul "settore" giustifica, le aliquote Irap per banche e assicurazioni*, in *GT- Riv. Dir. Trib.*, 2005, 4, pag. 319.

⁽³²⁰⁾ Ad avviso della Corte costituzionale la diversità delle aliquote non costituisce motivo di illegittimità ai fini del differente trattamento a cui sono sottoposti le diverse tipologie di contribuenti "se sorretta da non irragionevoli motivi di politica economica e redistributiva". Tant'è che, osserva la Corte, ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del già citato d. lgs n. 446/97, la facoltà di stabilire e variare le aliquote spetta alle Regioni in base ai "diversi obiettivi di politica economica e redistributiva che le regioni intendono perseguire nell'ambito della loro autonomia finanziaria". L'Organo costituzionale prosegue, a sostegno del proprio assunto, includendo fra i suddetti motivi che giustificano la differenziazione delle aliquote, quelli riconducibili all'invarianza del gettito rispetto ai tributi soppressi, alle esigenze di carattere redistributivo fra i soggetti incisi dall'Irap, alla razionalizzazione dei gettiti degli enti interessati dal processo di istituzione e soppressione dei tributi indotto dall'introduzione dell'Irap.

individuare le ragioni per cui, nel caso, la discrezionalità non è stata irragionevole: secondo la Corte Costituzionale, le aliquote sono state aggravate per banche e assicurazioni al fine specifico di assicurare la continuità di gettito complessivo tra la nuova imposta e tributi e contributi soppressi, e dal contemporaneo intento, certamente applicabile al periodo transitorio oggetto del giudizio, di mantenere l'originale ripartizione del carico fiscale tra settori, attenuando l'effetto redistributivo recato a regime⁽³²¹⁾. Avanti alla Corte, dunque, trovano ingresso i dati concreti⁽³²²⁾ sulla ripartizione del carico fiscale al fine della valutazione sulla ragionevolezza delle aliquote utilizzate⁽³²³⁾.

In altri termini, è come se la Corte avesse detto che la maggiore aliquota applicata a banche e assicurazioni non è irragionevole perché, stante l'obiettivo della continuità nel *quantum* di prelievo, se il settore ha sopportato, con i tributi sostituiti, un prelievo maggiore rispetto a quello Irap, quest'ultimo è per ciò stesso non manifestamente irragionevole, anche se attuato mediante un'aliquota superiore alla misura ordinaria. Le parti private ponevano la questione nei seguenti termini: rispetto al valore aggiunto prodotto, tutti i soggetti passivi esprimono la stessa

⁽³²¹⁾ La Corte riprende la tutela di questi obiettivi direttamente dalla legge delega per l'istituzione dell'imposta (art. 3, comma 143, della legge n. 662/1996), e di cui la stessa Corte si incarica di verificare il raggiungimento laddove afferma che la Commissione bicamerale consultiva per la riforma fiscale, in esito alle indagini sull'Irap, ha accertato che i settori bancario e assicurativo hanno tratto un vantaggio superiore alle aspettative nel passaggio tra il precedente regime e quello recato dall'Irap.

⁽³²²⁾ Ragionevole, quindi, conclude la Corte, la transitoria differenziazione delle aliquote disposta dall'art. 45 del D.Lgs. n. 446/1997 anche perché essa risulta confortata "dai dati economici e contabili considerati dal legislatore in sede di prima applicazione del tributo e solo genericamente contestati dai giudizi a quibus e dalle società contribuenti". E al riguardo la Corte si è diffusa sui dati e sugli argomenti desumibili dalla nota tecnica allegata alla relazione governativa del decreto legislativo, nonché sulle successive indagini parlamentari dalle quali si evince uno sgravio consistente apportato dall'Irap al settore dell'intermediazione finanziaria e un altrettanto significativo aggravio per il settore agricolo.

⁽³²³⁾ Cfr. BODRITO A., *La continuità del prelievo sul "settore" giustifica, le aliquote Irap per banche e assicurazioni*, op. cit., pag. 319.

capacità contributiva reale. La Corte ha risposto che, invece, a prescindere dall'uguale capacità contributiva tassata, non è irragionevole ritenere che un identico oggetto d'imposta possa dare luogo ad aliquote differenziate se ciò è richiesto da giustificate ragioni di politica economica e redistributiva.

Il che forse equivale a dire che non è irragionevole ritenere che un identico oggetto d'imposta manifesti, nello stesso momento, capacità contributive differenziate per settori⁽³²⁴⁾.

Nel caso in esame, la Corte privilegia la dimensione temporale "diacronica", mediante il confronto, per la stessa categoria di soggetti passivi, del prelievo passato con quello presente, posto il dichiarato carattere sostitutivo di quest'ultimo⁽³²⁵⁾. Tuttavia, la diversa natura dei prelievi sostituiti con quello sostitutivo limita fortemente l'impiego dell'argomentazione fondata sulla natura sostitutiva dell'imposta, perché altrimenti il carattere surrogatorio di un tributo ne determinerebbe sempre la legittimità costituzionale, finendo per diventare uno di quegli

⁽³²⁴⁾ E, infatti, autorevole dottrina ha ricordato come il principio abbia già trovato applicazione dal parte del legislatore, con il Testo Unico delle imposte dirette del 1958, e poi nella differenziata applicazione dell'Ilor con il d.P.R. n. 598/1973, trovando il proprio fondamento nel principio di discriminazione qualitativa delle ricchezze, principio avallato dal Giudice delle leggi nella nota sentenza 23 marzo 1980, n. 42. Cfr. MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni*, in *Corr. Trib.*, 2005, 9, pag. 702. In prospettiva, osserva l'autore, con una nuova modulazione della aliquote per lavoratori autonomi e imprese minori, può trovare soluzione il problema di equità posto da queste categorie di soggetti passivi. Questione a maggior ragione fondata alla luce dell'affermata continuità tra l'Irap e l'anteriore prelievo, poiché costoro non erano soggetti all'Ilor, il maggiore ma non l'unico dei prelievi sostituiti dall'Irap.

⁽³²⁵⁾ Si legge nella sentenza che *"le ragioni giustificatrici [della differenziazione del prelievo] trovano il loro specifico fondamento nel carattere dell'Irap di tributo sostitutivo di altri tributi e prestazioni imposte e, quindi, nel ragionevole intento del legislatore delegato di garantire una certa continuità tra il precedente e il nuovo regime soprattutto in termini redistributivi e di gettito"*.

strumenti argomentativi meramente volti a conservare le scelte del legislatore⁽³²⁶⁾.

In realtà, le argomentazioni della Corte sembrano troppo riduttive e non affrontano in maniera compiuta una serie di risvolti della questione, risvolti che appaiono importanti più in generale ai fini della costruzione normativa dell'imposta. Non è detto, infatti, che un'imposta solo per essere unica quanto al presupposto non possa prevedere al suo interno distinte categorie rilevanti per la quantificazione della base imponibile o per l'applicazione di diverse aliquote: ovviamente a condizione che la concreta differenziazione abbia una sua giustificazione⁽³²⁷⁾. Se così non fosse, nel nostro ordinamento non si sarebbe mai potuto adottare la discriminazione "qualitativa" dei redditi che, invece, per decenni ha trovato spazio accanto a quella quantitativa⁽³²⁸⁾.

La discriminazione tra i redditi è stata, di volta in volta, realizzata con un tributo patrimoniale, che ovviamente esclude i redditi di lavoro, o

⁽³²⁶⁾ Pur esprimendosi in chiave critica rispetto alla sentenza in commento, Bodrito osserva che comunque l'esame degli effetti empirici dei tributi da parte della Consulta apre la possibilità ad interessanti sviluppi, ad esempio, nell'applicazione del principio di capacità contributiva alle basi imponibili, o del principio di sistematicità dell'ordinamento tributario (art. 53, commi 1 e 2, Cost.). Cfr. BODRITO A., *La continuità del prelievo sul "settore" giustifica, le aliquote Irap per banche e assicurazioni, op. cit.*, pag. 319.

⁽³²⁷⁾ Sussistono differenti condizioni di cui ben può avere considerazione il legislatore, visto anche che *"le disposizioni legislative, le quali contengono agevolazioni e benefici tributari di qualsiasi specie, quali che ne siano le finalità, costituiscono il risultato di scelte del legislatore, al quale soltanto spetta valutare e decidere non solo in ordine all'an, ma anche al quantum e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di dette agevolazioni"* (Corte Costituzionale n. 52 del 21 gennaio 1988), *"così come rientra nella discrezionalità del legislatore limitare ad alcuni soggetti determinate agevolazioni fiscali temporanee, in vista di specifiche esigenze di politica economica e sociale"* (Corte Costituzionale n. 543 del 17 dicembre 1987).

⁽³²⁸⁾ Al riguardo, MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni, op. cit.*, pag. 702, osserva che il legislatore italiano ha sempre riservato ai redditi di lavoro subordinato e autonomo un trattamento più favorevole rispetto agli altri proprio perché essi non derivano dall'impiego di capitale. Allo scopo si sono invocate: a) la minore stabilità dei redditi di lavoro rispetto a quelli derivanti (in tutto o in parte) dal capitale; b) il sacrificio e lo sforzo che i redditi di lavoro comportano per il loro conseguimento; c) la presenza, assorbente o comunque rilevante, della componente patrimoniale nei redditi di capitale e in quelli misti di capitale e lavoro.

con un tributo sui redditi a componente patrimoniale, quale è stata l'Illor, che non colpiva, né i redditi di lavoro dipendente, né, dopo l'intervento della Corte Costituzionale del 1980, i redditi di lavoro autonomo. Ma si è talvolta provveduto anche con la manovra delle aliquote⁽³²⁹⁾.

Tuttavia, ed è questo il punto su cui è interessante riportare l'attenzione, se si può accettare che il legislatore manovri le aliquote in relazione ad una presunta discriminazione qualitativa tra i diversi tipi di reddito, non si vede perché la stessa differenziazione non potrebbe essere trasposta dall'area delle imposte reddituali anche a quella di altri settori impositivi, come può essere l'Irap, differenziandone le aliquote in relazione al diverso tipo di attività svolta.

Fatte queste considerazioni, non si può tuttavia pensare di aver così risolto definitivamente la questione: appare invero difficile potersi ravvisare una sufficiente giustificazione alla differenziazione delle aliquote nella circostanza che già in altre occasioni (e pur nell'unicità del presupposto d'imposta posto in essere) il legislatore ha legittimato la discriminazione tra diverse categorie di soggetti.

La questione, in realtà, risulta estremamente attuale sotto il profilo prettamente costituzionalistico. L'applicazione di aliquote difformi nei confronti di banche e assicurazioni, rispetto a quelle di base, trae origine dalla constatazione che il settore dell'intermediazione finanziaria avrebbe goduto con l'introduzione dell'Irap di uno sgravio

⁽³²⁹⁾ Sempre MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni*, *op. cit.*, pag. 702 ricorda che l'imposta di ricchezza mobile, un tributo reale e proporzionale sul reddito netto, proprio per realizzare la discriminazione qualitativa, su redditi di pari importo applicava aliquote tutte proporzionali, ma decrescenti, a seconda delle categorie dei redditi: la categoria A (redditi di capitale) con l'aliquota più elevata, la categoria B (redditi di impresa) con l'aliquota intermedia, la categoria C1 (lavoratori autonomi e imprese minori) con l'aliquota più bassa ancora e la categoria C2 (lavoratori subordinati) con l'aliquota più modesta.

consistente⁽³³⁰⁾. Tale tesi sembra, però, basarsi su argomentazioni eccessivamente generiche non essendo riferita ad alcun elemento obiettivo dal quale potrebbero desumersi i vantaggi, in termini fiscali, di cui, con l'introduzione dell'Irap, avrebbero beneficiato i soggetti in parola rispetto alla generalità dei soggetti passivi d'imposta.

Come è stato giustamente osservato⁽³³¹⁾, da questo punto di vista la sentenza della Consulta non fa altro che confermare “*l'incertezza che attualmente contrassegna la nozione di capacità contributiva*”. Ed invero, alla base dell'Irap riposa, come visto, una nozione di capacità contributiva diretta a concepire l'art. 53 Cost. come limite relativo e non assoluto al potere impositivo dello Stato, nozione secondo cui la capacità contributiva non si misura solo sulla base di indici aventi natura patrimoniale, ma come generica capacità di un soggetto di concorrere alla spese pubbliche in misura superiore ad un altro, anche in virtù di indici di ricchezza diversi dalla forza economica; ebbene, in quest'ottica ci si deve chiedere se sia possibile annoverare fra gli indici di capacità contributiva anche parametri connessi con il diverso *status* sociale dei vari contribuenti, così da giustificare, per restare alla fattispecie esaminata dalla Corte, trattamenti fiscali differenziati per il “potente” settore dell'intermediazione finanziaria e per il più modesto settore agricolo⁽³³²⁾.

In buona sostanza, anche accogliendo la tesi della Corte Costituzionale secondo cui i principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53

⁽³³⁰⁾ La giustificazione di tale differenziazione è stata ritenuta schizofrenica, in quanto “*si dà con la destra quel che si corre a togliere con la sinistra*”. Cfr. FALSITTA G., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro. L'Irap ama i robot e odia i lavoratori*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pag. 111.

⁽³³¹⁾ ZIZZO G., *Mano libera al legislatore nel periodo transitorio*, in *Il Sole 24Ore* del 20 gennaio 2005.

⁽³³²⁾ Cfr., in proposito, le considerazioni critiche di DE MITA E., *Sulla perequazione una svolta azzardata*, in *Il Sole 24Ore* del 30 gennaio 2005.

Cost. non devono essere interpretati nel senso che essi vietino di enunciare posizioni differenziate, si pone comunque il problema di individuare il maggior indice di forza, in termini di capacità contributiva, delle banche e delle assicurazioni in modo tale da rendere la differenziazione soggettiva di aliquote razionale e giustificata⁽³³³⁾.

L'introduzione della nuova imposta aveva tra i suoi scopi principali una redistribuzione del carico fiscale all'interno del mondo delle imprese; redistribuzione che però doveva anche tenere conto sia delle necessità e difficoltà dell'economia nazionale (e in particolare dei suoi settori più deboli), sia del reperimento dello stesso gettito assicurato dai tributi soppressi. La domanda a cui però non riesce a darsi una risposta è, in definitiva, se possa considerarsi logico e necessario prevedere, in considerazione di fini sociali ed etici, una riduzione dell'Irap per un particolare settore imprenditoriale (come per esempio quello agricolo) che risultava in una condizione di precarietà e debolezza strutturale e sarebbe altrimenti risultato eccessivamente penalizzato dall'introduzione della nuova imposta, e nello stesso tempo decidere di incidere con un'aliquota maggiorata su quel settore (bancario/finanziario) che risultava il più avvantaggiato dalla riforma. Il problema che restava e resta tuttora da risolvere è se nel caso delle banche e delle assicurazioni risulti effettivamente dimostrata⁽³³⁴⁾ l'affermazione per cui queste ultime

⁽³³³⁾ Ben si potrebbe ritenere, come visto, che un'unica e comune unità di misura (valore della produzione netta) non esprima necessariamente un'identica capacità contributiva, dato che la produzione di uno stesso "valore" può essere costato differenti sforzi e impegni e il concetto di capacità contributiva non può essere ridotto ad un mero parametro economico, visto che deve essere considerato anche il suo valore sociale. Tuttavia, occorre comunque che il diverso "valore" prodotto da alcuni soggetti rispetto ad altri derivi da indici concretamente misurabili e identificabili, oltre che predeterminati dal legislatore.

⁽³³⁴⁾ Oltre che coerente. Ed infatti, non si comprende perché se il legislatore ha ritenuto che i benefici goduti dai predetti soggetti risultassero effettivamente esistenti, non abbia previsto una maggiore aliquota a regime, anziché prevedere una

sarebbero così maggiormente avvantaggiate in termini di capacità contributiva da potersi giustificare un maggior prelievo a loro carico⁽³³⁵⁾.

Senza pretesa di esaustività e per mera connessione di argomenti, vale altresì ricordare che la disciplina Irap prevede la possibilità per le Regioni di prevedere aumenti di aliquota diversi da Regione e Regione e nei limiti di un tetto massimo prestabilito. Ebbene, anche in questo caso potrebbe apparire delicato il profilo dell'individuazione della capacità contributiva tassata, la quale potrebbe apparire diversa in relazione alla particolare Regione in cui viene integrato il presupposto d'imposta. Se a prima vista, sembrerebbe evidente il collegamento della capacità contributiva con la teoria del beneficio, ad una più attenta analisi la considerazione del "principio del beneficio" parrebbe doversi escludere pressoché totalmente nel caso delle aliquote Irap differenziate da Regione a Regione. Questa imposta che viene pagata infatti dalle imprese e dai professionisti non solo va a finanziare principalmente spese per i cittadini (la sanità su tutte)⁽³³⁶⁾, ma comporta altresì l'ulteriore paradosso

differenziazione di aliquote aventi efficacia temporalmente limitata. Cfr. PROCOPIO M., *L'Irap e le aliquote differenziate*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 1444.

⁽³³⁵⁾ È bene precisare che non si vuole mettere in dubbio la legittimità *tout court* della previsione di aliquote differenziate, bensì il fatto che nel caso di specie, e stando alle intenzioni del legislatore, detta previsione non sembrerebbe essere collegata a (né tantomeno giustificata da) un sicuro e predeterminato indice di capacità contributiva (non necessariamente diverso ed ulteriore, ma quantomeno) più elevato rispetto a quello di tutte le altre categorie di soggetti passivi Irap. In altri termini non si contesta la possibilità che effettivamente le banche e le assicurazioni possano essere dotate di una maggiore capacità contributiva, quanto il fatto che non si è ben chiarito da che cosa detta maggiore capacità contributiva derivi.

⁽³³⁶⁾ In realtà, sebbene il profilo della destinazione dell'imposta dovrebbe essere irrilevante nell'individuazione della capacità contributiva tassata, è interessante osservare come un'imposta che apparentemente potrebbe essere spiegata con la teoria del beneficio derivante ai soggetti passivi dallo sfruttamento dei servizi pubblici indivisibili, sia poi espressamente ed in gran parte destinata al finanziamento del servizio sanitario nazionale. A tal proposito preme in ogni caso ricordare che secondo autorevolissima dottrina, una qualsiasi particolare destinazione dell'imposta resta senza influenza nella sua struttura giuridica, dato che l'obbligo del soggetto passivo sorge per il semplice fatto del verificarsi del presupposto ed è giuridicamente indipendente dall'impiego che, in virtù di una norma estranea al rapporto tributario, l'Ente pubblico debba fare della somma riscossa. Né la situazione giuridica muta nel caso in cui il

che il soggetto passivo Irap può essere perfino costretto a sopportare i costi dovuti a maggiori inefficienze delle amministrazioni pubbliche locali, quando questi vengano scaricati dalle medesime amministrazioni proprio sulle aliquote Irap, attraverso un loro innalzamento (tanto che l'unica reazione possibile in tale evenienza è il trasferimento altrove dell'attività di impresa).

Ebbene, alla luce di tutte queste considerazioni appare evidente che il tema della differenziazione delle aliquote è stato risolto dalla Consulta in maniera poco soddisfacente; detto tema, infatti, avrebbe sicuramente meritato un maggiore interesse, tale da garantire un più efficiente funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta e, conseguentemente, una sua più ampia comprensione nell'ordinamento. Individuando uno specifico aggancio all'indice di capacità contributiva assoggettato ad imposizione con aliquota più elevata, la Consulta non avrebbe solo risolto numerosi problemi interpretativi, ma avrebbe altresì aperto la strada a possibili modifiche ed evoluzioni normative nella disciplina dell'imposta. Nulla infatti esclude che, laddove debitamente e razionalmente giustificate, anche l'Irap preveda diverse aliquote, e ciò non solo in relazione al diverso settore di appartenenza delle imprese, ma addirittura, e forse a maggior ragione, differenziando le imprese vere e proprie, da un lato, e i lavoratori autonomi e le imprese minori, dall'altro.

In questo modo non si farebbe altro che attuare il precetto della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (il comma 143 dell'art. 3) che voleva

soggetto passivo sia particolarmente interessato al servizio cui l'imposta è destinata, perché questo suo interesse è giuridicamente irrilevante, e costituisce solo il motivo che può aver indotto il legislatore a stabilire un'imposta a carico di quelle persone che esplicano una certa attività, per cui può essere particolarmente utile il servizio cui l'imposta è devoluta. Ma il presupposto dell'obbligazione tributaria è sempre l'attività esplicata dal soggetto e non l'interesse all'adempimento del servizio. Così GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, pag. 77.

attenuato e ridotto il prelievo Irap sui lavoratori autonomi e sulle imprese minori e si terrebbe conto del fatto che, per costoro, l'Irap (non era un prelievo sostitutivo di tributi soppressi ma) è un'imposta aggiuntiva, ponendosi dunque in piena conformità a quella interpretazione "diacronica" che è stata fatta propria dalla Corte Costituzionale nella sentenza in commento.

Lo stesso legislatore delegante voleva infatti che, anche di fronte al nuovo tributo volto a colpire il valore aggiunto prodotto, fossero quanto meno tutelate e protette le posizioni nelle quali il valore aggiunto prodotto stesso deriva in gran parte dal lavoro (autonomo o da impresa minore). In questo modo categorie di contribuenti che sono diversi nella realtà, "uscirebbero da quel grigiore indistinto in cui sono stati accomunati"⁽³³⁷⁾ e si ripristinerebbe quella discriminazione qualitativa anche tra valore aggiunto prodotto che sembra sottesa alla stessa motivazione della pronuncia della Corte Costituzionale.

⁽³³⁷⁾ Le parole sono di MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni*, *op. cit.*, pag. 702.

CAPITOLO IV

L'IRAP E IL RAPPORTO CON LE IMPOSTE SUL REDDITO: QUESTIONI DI COSTITUZIONALITÀ E SVILUPPI NORMATIVI.

Sommario: 1. La deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi. 1.1 I principi generali sulla deducibilità dei tributi nella determinazione della base imponibile dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo. 1.2. La profonda discrezionalità concessa al legislatore quanto a elementi "sottrattivi " della base imponibile. 1.3. L'indeducibilità di imposte appartenenti a diversi livelli di governo. 2. La questione di costituzionalità e l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 258 del 2009. 3. La questione della costituzionalità della norma alla luce dell'art. 6 del d.l. n. 185/2009. 4. La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro prevista dal decreto cd. "Salva-Italia".

1. La deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi.

1.1 I principi generali sulla deducibilità dei tributi nella determinazione della base imponibile dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo.

Nel primo capitolo si era lasciato in sospeso il tema della indeducibilità dell'Irap dall'Ires allo scopo di ritornarci dopo aver chiarito la natura giuridica del tributo in esame e definito il suo presupposto impositivo. Solo dopo aver compiuto tali analisi preliminari - si era detto - sarebbe stato infatti possibile procedere a valutare la correttezza e la giustificabilità di una tale scelta legislativa.

Ebbene, alla luce di tutto quanto detto finora, si possono effettuare alcune importanti considerazioni.

Innanzitutto occorre precisare che l'Irap, come visto, colpisce un particolare indice di capacità contributiva, diverso dagli indici tradizionali di capacità contributiva rappresentati da reddito, consumo e patrimonio, ed è, detto indice, identificabile con il valore aggiunto prodotto da un'attività autonomamente organizzata e dall'ampio novero di poteri di

gestione, direzione e coordinamento che la caratterizzano. A detto valore aggiunto si arriva sottraendo dal valore della produzione i costi che rappresentano il valore dei beni intermedi impiegati; non verranno invece sottratte quelle voci di costo che costituiscono l'espressione del valore dei guadagni realizzati mediante la remunerazione dei fattori della produzione, in quanto tali guadagni rappresentano lo stesso valore della produzione che si vuole tassare.

Il reddito, invece, è qualcosa di ben diverso, venendosi ad identificare come "flusso di nuova ricchezza" che va ad aggiungersi ad una ricchezza preesistente. Esso può quindi definirsi, in altre parole, come il differenziale tra la ricchezza entrata e quella uscita in un determinato periodo.

Né si può ritenere che l'Irap possa essere inquadrata come imposta sui redditi "a monte", poi distribuiti a dipendenti e finanziatori, in quanto se così fosse stato sarebbe stata necessaria la previsione di un diritto di rivalsa capace di trasferire l'onere tributario in capo ai soggetti realmente ed effettivamente percettori di ricchezza, pena un'evidente violazione del principio di capacità contributiva, per cui tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva, e non di una capacità in tutto o in parte altrui. La mancata previsione di un simile diritto di rivalsa dimostra che il tributo non è stato concepito come imposta sui redditi e che il soggetto passivo Irap non è qualificabile come sostituto d'imposta.

Tale impostazione ha del resto ricevuto espressa conferma anche nella sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001, con la quale, come si è già visto, la Consulta ha ritenuto infondate alcune questioni di legittimità costituzionale dell'Irap sollevate in relazione all'individuazione

del presupposto impositivo e alla determinazione della base imponibile, per supposta violazione dei principi costituzionali di eguaglianza e capacità contributiva. I Giudici delle leggi - nel ritenere irrilevante ai fini della valutazione della conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva la mancata previsione del diritto di rivalsa - hanno definito l'imposta *de qua* come un “*qualsiasi altro costo (anche di carattere fiscale) gravante sulla produzione*”.

1.2. La profonda discrezionalità concessa al legislatore quanto a elementi “sottrattivi” della base imponibile.

È *communis opinio* che il legislatore goda di ampia discrezionalità nell'individuare i componenti positivi e negativi della base imponibile di tributi una volta che essi siano stati istituiti⁽³³⁸⁾, tuttavia è pur vero che esistono dei limiti alla sua discrezionalità, in alcuni casi addirittura pregnanti. In particolare, il legislatore deve non solo badare a non sconfinare nell'arbitrio e nell'irragionevolezza, ma anche a rispettare i limiti impostigli dal presupposto d'imposta, pena la violazione del principio di capacità contributiva. In altre parole il legislatore, una volta stabilito che determinati fatti economici sono rivelatori di capacità contributiva e qualificato i medesimi quale presupposto d'imposta, peccerebbe di incoerenza⁽³³⁹⁾ e quindi di arbitrarietà se, sconfessando se

⁽³³⁸⁾ Secondo Basilavecchia, per esempio, uno degli argomenti a sostegno della indeducibilità dell'Irap dall'Ires poteva essere costituito proprio dalla “profonda discrezionalità concessa al legislatore quanto a elementi ‘sottrattivi’ della base imponibile. Cfr. BASILAVECCHIA M., *Dalla indeducibilità alla parziale deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi*, *op. cit.*, pag. 940. L'argomento della discrezionalità del legislatore nello stabilire quali costi siano deducibili dal reddito è stato sollevato anche dall'Avvocatura dello Stato nel giudizio di costituzionalità che ha portato all'ordinanza n. 258 del 2009 della Consulta.

⁽³³⁹⁾ Merita di ricordarsi quanto sostenuto da FALSITTA G., in *Manuale di diritto Tributario, Parte generale*, *op. cit.*, pag. 142, secondo cui: “*L'obbligo di ragionevolezza che vincola il legislatore in campo tributario ... si prospetta eminentemente come dovere di coerenza, non di contraddizione*”.

stesso, imponesse la costruzione di una base imponibile contrastante col presupposto d'imposta da lui stesso individuato⁽³⁴⁰⁾.

Per scendere nel caso concreto che qui interessa, il legislatore non è del tutto libero nel determinare quali siano i costi deducibili dall'imponibile Ires, in quanto l'art. 72, d.lgs. n. 917/1986, stabilisce che presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso di un reddito, più precisamente di un "reddito complessivo netto" (art. 75, comma 1). Ne consegue che la tassazione (totale o parziale) dei fattori di produzione "costi del lavoro e dei capitali presi a mutuo" può essere consentita nel caso dell'Irap, ma non dell'Ires, rilevando negativamente il fatto che nella determinazione dell'imponibile Ires tali costi sono in prima battuta deducibili per intero e poi, attraverso l'indeducibilità dell'Irap, ripresi parzialmente a tassazione. Tuttavia occorre pure riconoscere che, nella determinazione della base imponibile Ires, la discrezionalità del legislatore, pur vincolata al presupposto d'imposta, può esternarsi per tutelare altri valori giuridicamente rilevanti e costituzionalmente non contrastanti col principio di capacità contributiva e quindi, l'indeducibilità, totale o parziale, può essere sancita nei confronti di costi che presentino elementi di incertezza nell'inerenza o nella determinazione oppure fondati pericoli di coprire l'elusione o

⁽³⁴⁰⁾ In altre parole il legislatore una volta individuato nell'esercizio dei suoi poteri discrezionali, il presupposto del tributo quale espressione di capacità contributiva, non può smentirsi e quindi travalicare il limite che egli stesso si è posto fissando il presupposto del tributo. Pertanto la discrezionalità, che il legislatore gode ampiamente nell'individuare le situazioni o gli atti da fare assurgere a presupposto d'imposta quando istituisce un nuovo tributo, si riduce allorché il legislatore stesso determina i singoli elementi costituenti la base imponibile, giacché quel medesimo presupposto d'imposta ne fissa i confini. Così, VERNA G., *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, in *op. cit.*, pag. 121.

l'evasione o quando il loro sostenimento non sia coerente con meritevoli interessi di politica economica⁽³⁴¹⁾.

Ciò premesso, è però di tutta evidenza che non può mai essere dichiarato indeducibile, neanche parzialmente, il costo di un fattore ordinario, certo ed essenziale per la produzione del reddito (per esempio, il costo del lavoro), pena la sicura violazione (almeno) del principio di capacità contributiva.

1.3. L'ineducibilità di imposte appartenenti a diversi livelli di governo.

Il tema della deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, del tributo inerente alla produzione stessa del reddito, è apparso per molto tempo di notevole interesse e di grande attualità proprio con riferimento all'Irap, essendo essa riferibile ad enti impositivi sub-statali. In tale ultima eventualità, evidentemente, il profilo in questione si inserisce nella più ampia area tematica del coordinamento dei sistemi fiscali erariale, regionali e dei minori enti territoriali.

Uno degli argomenti a sostegno dell'ineducibilità dell'Irap dall'Ires era stato, infatti, quello dell'invarianza di gettito tra diversi livelli governo⁽³⁴²⁾. In particolare, il problema che si sarebbe posto in caso di

⁽³⁴¹⁾ Pertanto il legislatore ha indubbiamente il potere di escludere dalla deduzione alcuni componenti negativi di reddito effettivo se l'ineducibilità sia fondata sull'esigenza di combattere l'elusione o l'evasione fiscale o quando determinati componenti non siano interamente costi di produzione del reddito, ma parziale erogazione di redditi già prodotti e quindi difettino almeno in parte del requisito dell'inerenza (vedasi, per esempio, le spese di rappresentanza); ugualmente non potrebbe dubitarsi della legittimità costituzionale delle norme che limitano la deducibilità dei canoni di locazione e delle spese di funzionamento di strutture ricettive, degli oneri di utilità sociale, delle spese di assicurazione o di pubblicità o di altri componenti negativi di reddito, il cui sostenimento appaia non del tutto necessario o comunque sia avversato per motivi di politica economica o sociale o per non rendere difficoltoso l'accertamento erariale o per il principio di certezza delle situazioni giuridiche al fine di facilitare la determinazione dell'imponibile.

⁽³⁴²⁾ Lo stesso Gallo, tuttavia, osserva che non sono sufficienti a superare tali dubbi le motivazioni d'ordine solo finanziario addotte a suo tempo dal Governo, e cioè

deduzione dell'Irap dall'Ires sarebbe stato quella della contrazione del gettito erariale a vantaggio dei bilanci regionali. Tuttavia, in proposito l'obiezione era facilmente superabile in base alla considerazione che mentre l'invarianza di gettito poteva comunque essere ottenuta manovrando le aliquote di uno o di entrambi i tributi, la prospettiva giuridica avrebbe imposto comunque l'alternativa della deducibilità per ragioni di capacità contributiva e coerenza interna dei tributi sui redditi.

Né in senso contrario può rilevare il rischio, derivante dall'opzione per l'indeducibilità, di minore prevedibilità del gettito delle imposte statali. È vero, infatti, che la deducibilità dell'Irap fa sì che aumenti delle aliquote del tributo medesimo si riflettano in una riduzione del gettito delle imposte sui redditi, ma poiché una tale conseguenza può essere evitata aumentando le aliquote di queste ultime, non trova giustificazione la discriminazione che la soluzione opposta (indeducibilità) determina fra soggetti passivi delle imposte sui redditi.

Rilevante appare a riguardo la previsione contenuta nella legge 5 maggio 2009, n. 42, recante delega per il cd. federalismo fiscale, la quale all'art. 2, comma 2, lett. t), fissa oggi il divieto, per ciascun livello di governo, di incidere su basi imponibili o aliquote di tributi propri di altro livello. Ora, anche ammesso che il principio possa essere considerato immanente ad una struttura "multi governo" del sistema tributario⁽³⁴³⁾, e

che l'indeducibilità è stata imposta dalla necessità di evitare che eventuali manovre delle regioni sulle aliquote dell'Irap possano influenzare il gettito dei tributi erariali. A parte che i margini di manovra delle regioni sono abbastanza esigui e, quindi, non metterebbero seriamente a rischio il gettito dell'Irpeg e dell'Irpef, sta di fatto che la maggior parte dei prelievi sostituiti era deducibile. In ogni caso, l'Irap non può non essere a sua volta anch'essa deducibile proprio perché, per la sua natura di tributo sul prodotto netto, va annoverata tra i classici costi della produzione. Cfr. GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, op. cit., pag. 131.

⁽³⁴³⁾ Il che sembra da escludere, se si considera che durante la progettazione dell'Irap l'indeducibilità era considerata un'opzione preferibile, ma non in senso

anche a volerlo considerare applicabile “da sempre”⁽³⁴⁴⁾, esso non è in grado di operare quando i due tributi che interferiscono sono in realtà entrambi saldamente nelle mani dello stesso livello di governo⁽³⁴⁵⁾.

A parte infatti la blanda, e per molti versi apparente, regionalizzazione del prelievo, prevista con la legge Finanziaria per il 2008, che aveva provveduto a definire il tributo come “tributo regionale proprio”, non vi è dubbio che ancora oggi la manovra delle aliquote Irap sia sostanzialmente affidata alla legge statale, con margini di autonomia delle Regioni alquanto ridotti; e dunque non può (ancora) verificarsi che una Regione incrementi il proprio gettito e, attraverso la deducibilità dalle imposte sui redditi, la finanza statale riceva un pregiudizio ingovernabile perché imprevisto.

Concordemente con la dottrina dominante⁽³⁴⁶⁾, si deve quindi ritenere che, alla luce di tutte le considerazioni effettuate, l’indeducibilità prevista dal comma 2 dell’art. 1 del d.lgs. n. 446 del 1997 è regola la cui

assoluto; cfr. COCIANI S.F., *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit., pagg. 235 e 366.

⁽³⁴⁴⁾ Anche tale considerazione sembra comunque poter essere smentita dalla circostanza che gli esempi stranieri operano in senso contrario alla regola della indeducibilità. Per esempio, si può citare l'esempio statunitense ove le imposte statali sono deducibili ai fini dell'imposta federale sul reddito e che, quindi, offre uno spunto per dimostrare la praticabilità di una siffatta soluzione in un sistema federale. Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, op. cit., pag. 112.

⁽³⁴⁵⁾ Ciò nonostante quest'ultima sia stata ritenuta dai giudici di Palazzo della Consulta un tributo erariale e non un tributo regionale come era, invece, nelle intenzioni del legislatore. Cfr. Corte Cost. del 26 settembre 2003, n. 296, con commento di MARONGIU G., *I “tributi propri della Regione” secondo la Corte costituzionale*, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2004, pag. 17.

⁽³⁴⁶⁾ Lo stesso Gallo sembra nutrire il fondato sospetto che qualche problema possa effettivamente porsi in termini di (ir)razionalità del sistema. La indeducibilità dell'Irap comporterebbe, infatti, un aumento dell'Irpeg e dell'Irpef a solo carico dei singoli contribuenti soggetti ad Irap; e ciò in dipendenza non di un corrispondente aumento del reddito tassabile, ma solo della prescritta non deducibilità del costo costituito dal tributo sul prodotto. Non essendo l'Irap una imposta sul reddito, manca insomma un razionale rapporto tra l'aggravio subito, a causa della indeducibilità, da ciascun soggetto Irpeg o Irpef e il presupposto di tali stesse imposte. Il che comporta, appunto, una irrazionale discriminazione tra i soggetti passivi di tali tributi rilevabile ex art. 3 cost. e, conseguentemente, anche ex art. 53 comma 1 Cost.; cfr. GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, op. cit., pag. 131.

razionalità è del tutto oscura se si escludono ragioni di gettito fiscale e di opportunità politica.

2. La questione di costituzionalità e l'ordinanza della Corte Costituzionale n. 258 del 2009.

A sostegno di tali considerazioni, vale osservare come anche la giurisprudenza di merito abbia gradualmente riconosciuto la fondatezza delle suesposte considerazioni, tanto che, proprio in relazione all'art. 1, comma 2, d.lgs. n. 446/1997⁽³⁴⁷⁾, sono state sollevate, da parte di numerose Commissioni Tributarie, questioni di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione⁽³⁴⁸⁾.

⁽³⁴⁷⁾ Cfr., *ex multis*, Commissioni Tributarie Provinciali di Parma (ordinanza del 5 maggio 2008, ordinanza del 9 maggio 2007, n. 86, ordinanza del 9 novembre 2006 e ordinanza 23 marzo 2006 n. 26), di Chieti (ordinanza del 30 ottobre 2006), di Piacenza (ordinanza del 21 ottobre 2005, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 21 del 24 maggio 2006), di Bologna (ordinanza 24 febbraio 2004, n. 521) e di Genova (ordinanza 12 febbraio 2004, n. 570).

⁽³⁴⁸⁾ Si legge in particolare nell'ordinanza della CTP di Parma n. 86/2007 che *“l'indeducibilità dell'Irap è priva di qualsivoglia giustificazione espressa, come di qualsiasi giustificazione sistematica in relazione ai principi generali enunciati dall'art. 99, comma 1 TUIR, non potendosi qualificare l'Irap né come una imposta sui redditi, né come una imposta reale a rivalsa. [...] L'art. 1, comma 2, del d.lgs 446/97, imponendo la indeducibilità dell'Irap in violazione dei principi generali dell'ordinamento giuridico, viola i principi di razionalità, di ragionevolezza, di certezza del diritto e di affidamento, costituzionalmente garantiti dall'art. 2 sotto forma di diritti inviolabili (dell'uomo ma anche delle persone giuridiche). La norma in esame contrasta pure con l'art. 53 Cost., in quanto determina in modo fittizio il reddito delle società ricorrenti, comprendendovi il pieno valore aggiunto dalla organizzazione dei fattori produttivi, valore che è invece ridotto dalla incidenza dell'imposta regionale. L'indeducibilità dell'Irap provoca inoltre differenti e non prevedibili distorsioni della progressività e delle aliquote erariali, in quanto, come ha rilevato la Commissione tributaria provinciale di Genova con l'ordinanza 12/02/04 “le imprese la cui gestione sia effettivamente in perdita (...) pagano ugualmente Irpef e l'Irpeg come se avessero prodotto reddito; mentre altre imprese con gestione in utile vengono assoggettate a imposta con prelievo pari o superiore all'utile stesso”. La distorsione delle aliquote erariali di Irpef, Irpeg ed Ires, che finiscono con il gravare con la stessa aliquota nominale su redditi reali diversi, genera non solo la violazione del criterio della capacità contributiva, garantito dall'art. 53 Cost., ma anche la violazione del principio della effettività dell'uguaglianza garantito dal 2° comma dell'art. 3 della Costituzione, il quale non consente di imporre aliquote fiscali uguali su redditi netti differenti”. Analogamente, la Commissione di Chieti rileva che “... l'esclusione della deducibilità dell'IRAP (che per l'imprenditore rappresenta un fattore economico di spesa) dal reddito assoggettato alle imposte sui redditi determina l'imposizione di un reddito non più netto, che è e deve essere l'indice di capacità contributiva che giustifica l'imposizione erariale, ma un reddito lordo che dal primo se ne allontana in misura minore o maggiore”.*

Sulla base delle considerazioni fin qui esposte, ed alla luce delle sollevate questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, d. lgs. n. 446/1997, non può dunque negarsi che detta norma, impedendo ai soggetti passivi delle imposte sui redditi la deducibilità dell'Irap dalla base imponibile, comporta l'assoggettamento a tassazione di un reddito lordo, non corrispondente alla loro reale capacità contributiva, in violazione degli artt. 2, 3 e 53 Cost.. In effetti, la regola relativa alla sua indeducibilità dalle imposte sui redditi, in quanto intervento derogatorio e del tutto ingiustificato (sotto il profilo della razionalità) rispetto a criteri cardine del sistema impositivo, si pone in aperto contrasto con i noti principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva⁽³⁴⁹⁾.

La questione di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, del d. lgs. n. 446/1997 è stata affrontata dalla Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 258 del 30 luglio 2009. Con detta ordinanza, tuttavia, la Consulta, lungi dal superare in via definitiva il problema che le era stato sottoposto, si è limitata a restituire gli atti alle Commissioni tributarie rimettenti perché, a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 6 del d.l. n. 185 del d.l. 29 novembre 2008⁽³⁵⁰⁾, si potesse operare una nuova valutazione della rilevanza e della

⁽³⁴⁹⁾ La stessa Corte Costituzionale, già nella datata sentenza del 27 luglio 1982, n. 143, pronunciandosi in materia di oneri deducibili dal reddito, aveva - seppure *incidenter tantum* - statuito che “*può consentirsi, in linea di principio, di considerare come incidenti sulla capacità contributiva le spese e gli oneri strumentalmente collegati alla produzione del reddito, i quali risultano così suscettibili di essere portati in deduzione per ottenere la base imponibile del tributo; si tratta, invero, di elementi che incidono negativamente sul reddito, cioè su quella ricchezza del contribuente dalla quale debbono trarsi i mezzi necessari per le spese pubbliche*”.

⁽³⁵⁰⁾ Si ricorda che l'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 185/2008, convertito in l. n. 2 del 28 gennaio 2009, ha stabilito che “*a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008 è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del Tuir ... un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto*”. Pertanto, dal periodo d'imposta 2008 non solo è previsto che le società e gli enti soggetti ad Ires sono ammessi a dedurre dal relativo imponibile l'Irap pagata nel periodo di imposta,

non manifesta infondatezza della questione, alla luce della normativa sopravvenuta.

In particolare, la Consulta, con l'ordinanza n. 258 del 2009 cit. in cui avrebbe dovuto decidere sulla questione di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, come proposta prima dell'entrata in vigore dell'art. 6 del d. l. n. 185/2008 tramite le succitate ordinanze delle Commissioni di merito, ha utilizzato un provvedimento interlocutorio conforme alla prassi ed alla previsione legislativa, che la Corte adotta quando tra le ordinanze di rimessione della questione di costituzionalità ed il loro esame si è verificata una modificazione del quadro normativo di riferimento e che nulla dispone nel merito della questione.

Anzi, poiché c'è chi ha rilevato che, se da una parte la Corte ha voluto dare un maggior respiro all'esecutivo e *“ridurre la portata finanziaria della sentenza [eventuale d'incostituzionalità] o quanto meno allontanarne nel tempo gli effetti”*⁽³⁵¹⁾, dall'altra la Corte stessa, ove avesse accertato l'insussistenza dei presupposti per dichiarare l'incostituzionalità, avrebbe certamente emesso una sentenza di rigetto pura e semplice, se ne può dedurre che, quantomeno in via ipotetica, con l'ord. n. 258 in commento,

per la quota riferibile alle spese per il personale dipendente e agli interessi passivi forfetariamente determinata nella misura del 10 per cento del relativo ammontare (in forza del comma 1 dell'art. 99 Tuir, che considera deducibili per cassa le imposte diverse da quelle sui redditi), ma si va addirittura oltre. Infatti, i commi da 2 a 4 dell'art. 6 del d.l. n. 185 cit. accordano il diritto ad ottenere il rimborso anche della maggiore Irpeg o Ires pagata per i periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2008 per effetto della mancata deduzione della quota del 10 per cento dell'Irap, sempre che non sia ancora scaduto il termine perentorio di quarantotto mesi per la presentazione dell'istanza di rimborso, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 602/1973.

⁽³⁵¹⁾ Come è stato giustamente osservato in dottrina, se l'art. 6 del d.l. n. 185/2008, aveva lo scopo di prevenire i possibili effetti negativi, in termini di minor gettito, di una probabile, sentenza della Corte costituzionale demolitiva dell'indeducibilità dell'Irap o, comunque, di limitarli (anche acquistando tempo), l'obiettivo si può considerare raggiunto. Cfr. DELLA VALLE E., *Lo ius superveniens salva l'indeducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi*, in *Corr. Trib.*, 2009, 35, pag. 2845.

si è “formato un ‘giudicato implicito’ circa la non manifesta infondatezza della questione di fondo”⁽³⁵²⁾.

Nemmeno l’art. 6 citato ha dunque chiuso la partita della legittimità costituzionale della indeducibilità dell’Irap, posto che la Corte Costituzionale dovrà ora pronunciarsi non solo indirettamente sulla sua rilevanza nella questione “principale” della legittimità dell’art. 1 d.lgs. n. 446/1997, ma anche direttamente sulla conformità ai principi costituzionali di una deducibilità limitata dell’IRAP, tenendo però conto della circostanza che in buona sostanza, con tale previsione, lo stesso legislatore ha preso atto della prevalente qualificazione dell’Irap come costo inerente⁽³⁵³⁾.

Va in effetti evidenziato che le Commissioni di merito hanno prontamente colto lo “spiraglio” contenuto nell’ord. n. 258 cit., riproponendo alla Corte la questione di costituzionalità dell’art. 1, anche alla luce delle modifiche normative introdotte nel 2008⁽³⁵⁴⁾. In sostanza, pare non potersi porre in dubbio la necessità per la Corte Costituzionale di pronunciarsi in maniera esplicita una volta per tutte sulla questione. Ciò tanto più che anche la previsione della deduzione al 10 per cento dell’Irap dall’Ires non pare essere lontana dai dubbi di costituzionalità

⁽³⁵²⁾ Cfr. sul punto BASILAVECCHIA M., *Dalla indeducibilità alla parziale deducibilità dell’IRAP dalle imposte sui redditi*, op. cit., pag. 944.

⁽³⁵³⁾ In tal senso dovrebbe probabilmente rilevare il riferimento, contenuto nella disposizione in commento, all’art. 99, comma 1 del Tuir che, come noto, riguarda proprio la deducibilità dei tributi diversi da quelli sui redditi e da quelli per cui è prevista la rivalsa.

⁽³⁵⁴⁾ Ed infatti, nell’ordinanza n. 74 del 25 giugno 2009 e nell’ordinanza n. 42 del 3 aprile 2009, entrambe provenienti dalla CTP di Bologna, si legge che “*il D.L. 29 novembre 2008 n. 185 non pare avere superato il dubbio di costituzionalità, non consentendo la piena deducibilità dei costi di cui si è detto in modo tale da garantire il rispetto dei principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione. Alla stregua di quanto precede, la questione di costituzionalità sollevata dalla società ricorrente con riferimento all’art. 1, comma secondo, del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, per contrasto con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, deve ritenersi ammissibile, rilevante e non manifestamente infondata*”.

che già caratterizzavano, come noto, la totale indeducibilità dell'imposta suddetta.

3. La questione della costituzionalità della norma alla luce dell'art. 6 del d.l. n. 185/2009.

Alla luce di quanto osservato sopra, si deve altresì rilevare che per quanto concerne la deducibilità dell'Irap dall'Ires per il restante 90 per cento considerato forfetariamente indeducibile dal legislatore, la legittimità della deduzione forfetaria, essendo fondata sulla presunzione secondo cui la quota dell'Irap riferibile alle spese per il personale dipendente e al margine di interesse negativo sia mediamente pari alla percentuale così individuata, sembra anch'essa illegittima sul piano costituzionale⁽³⁵⁵⁾.

Ed infatti, la deduzione forfetaria di una quota del 10 per cento dell'Irap non sembra rispondere ad elementi concreti che la giustificano razionalmente o ad indici di verosimiglianza, risultando mediamente ben superiore a tale percentuale la quota dell'Irap riferibile alle spese per il personale dipendente ed agli interessi passivi; tali componenti, in effetti,

⁽³⁵⁵⁾ Soprattutto va ricordato che è costante insegnamento della Corte Costituzionale quello per cui le presunzioni tributarie sono legittime soltanto a condizione che “*si fondino su 'indici concretamente rivelatori di ricchezza' ovvero su 'fatti reali' quand'anche difficilmente accertabili, affinché l'imposizione non abbia una 'base fittizia'*” (così la sentenza 22 ottobre 1987, n. 334; nello stesso senso le sentenze 15 luglio 1976, n. 200; 23 luglio 1987, n. 283 e 25 marzo 1980, n. 42), nel senso che cioè “*l'applicazione del tributo che ne deriva non può riposare su basi del tutto incontrollabili per i fini che si ripropongono, quando non addirittura fittizie*” (così la sentenza 11/3/1991, n. 103). Pertanto, esse “*per poter essere considerate in armonia con il principio della capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, debbono essere confortate da elementi concreti che le giustificano razionalmente*” (così la sentenza 15/7/1976, n. 200). Inoltre, il Giudice delle leggi, facendo applicazione del suo costante insegnamento nel caso specifico dei limiti forfetari di deducibilità dei componenti negativi di reddito, ha statuito che essi possono ritenersi legittimi soltanto se ed in quanto rispondano ad indici di verosimiglianza (così, l'ord. 21 gennaio 1988, n. 47).

rappresentano di norma le due voci più significative che concorrono a formare la base imponibile del tributo in esame.

Sebbene tale limite, nella Relazione illustrativa al d.l. n. 185 cit., sembri concepito esclusivamente per esigenze di semplificazione del sistema di liquidazione e riscossione del tributo, esso appare piuttosto diretto a ridurre il più possibile l'impatto sul gettito erariale della deduzione dell'Irap dall'imponibile Ires e, quindi, funzionalmente determinato da esclusive ragioni di gettito che appaiono ben lontane dai criteri ispiratori del principio di capacità contributiva.

Sembra, dunque, che le motivazioni sottese alla parziale (*melius*, minima) deducibilità dell'imposta introdotta con il d.l. n. 185 cit. (e cioè, esigenze di semplificazione amministrativa e tutela del gettito) coincidano con quelle poste a sostegno della totale indeducibilità dell'Irap già al momento della sua introduzione. Non risulteranno dunque inconferenti, anche nella specie, gli argomenti già spesi.

Invero, le ragioni dell'ineducibilità del tributo – integrale, allora, e parziale, oggi – sono da ascrivere alla semplificazione che ne deriva sotto il profilo sia della gestione amministrativa dell'imposta sia della regolazione dei flussi finanziari tra lo Stato e le regioni.

Allo stesso modo di allora, pertanto, ritenere oggi l'Irap solo parzialmente deducibile significa introdurre nel sistema tributario una doppia imposizione sui medesimi fattori produttivi⁽³⁵⁶⁾. Certamente la

⁽³⁵⁶⁾ In effetti la dottrina ha evidenziato che, a causa dell'introduzione della detta parziale deducibilità, solo il giudice di merito può valutare la rilevanza delle questioni di costituzionalità a fronte della sopravvenuta novella, ma ha precisato che, senza dubbio, la parziale deducibilità dell'Irap legislativamente introdotta riduce, ma non elimina, quella indeducibilità del cui contrasto con la Costituzione si dubita. In altri termini, se la questione da decidere è l'ineducibilità dell'Irap, o la novella abroga detta indeducibilità, e allora la questione cade, o la novella non la elimina, e allora la questione permane, ma nei limiti della residua indeducibilità. Ciò posto, sulla deducibilità forfetaria dell'Irap dall'Irpef e dall'Ires restano densi dubbi. Cfr.

deduzione dell'Irap *ex art.* 6 del d.l. n. 185/2008 è riferita all'Irap dovuta sulla “quota imponibile” degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti. La *ratio* della norma dovrebbe essere evidente e pacifica: l'Irap colpisce detti costi, e quindi li incrementa e ne determina l'astratta deducibilità ai fini reddituali, detta deducibilità è però negata dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 446/1997. Sopravviene l'art. 6 del d.l. n. 185/2008 che ne ammette la deducibilità ai sensi dell'art. 99 del Tuir, e quindi quale onere fiscale. Tuttavia la deduzione è limitata al 10 per cento dell'Irap pagata. La limitazione della deduzione non è pertanto coerente con l'affermata natura dell'Irap quale onere fiscale gravante l'attività d'impresa. In effetti, se si muove dal principio che l'Irap è un onere fiscale deducibile *ex art.* 99 del Tuir è irragionevole limitarne la deduzione al 10 per cento⁽³⁵⁷⁾.

Altrettanto irragionevole sembrerebbe poi la circostanza che la quota del 10 per cento dell'imposta pagata nel periodo rappresenta la quota che ha gravato le spese per il personale e gli interessi passivi, indipendentemente dalla misura del loro concorso all'imponibile Irap. Non vi è alcuna relazione logica tra l'ammontare della deduzione e i costi

BASILAVECCHIA M., *Dalla indeducibilità alla parziale deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi*, *op. cit.*, pag. 947.

⁽³⁵⁷⁾A controprova si può osservare che, per assurdo, parrebbe meno irragionevole una norma che ammettesse una limitazione del *quantum* deducibile dalle imposte sui redditi correlata all'Irap gravante i costi della produzione considerando l'Irap quale onere accessorio del costo *ex art.* 110 del Tuir. Si entrerebbe allora nel tema della predeterminazione normativa della misura, appunto forfetaria, di deducibilità di un costo. La forfetizzazione si giustifica, però, in relazione a dubbi sull'inerenza all'attività del costo in esame secondo il criterio di ordinarietà. Nel caso dell'Irap, e a maggior ragione della quota di Irap gravante i costi d'impresa e non l'utile dell'imprenditore, non pare che possa dubitarsi dell'inerenza. Cfr. BODRITO A., *Deducibilità forfetaria dell'Irap tra dubbi di incostituzionalità e correttivi legislativi*, in *Corr. Trib.*, 2011, 14, pag. 1160.

a fronte dei quali la deduzione è ammessa⁽³⁵⁸⁾. Ciò che giustifica la deduzione non rileva nella determinazione di quanto è ammesso in deduzione⁽³⁵⁹⁾. Sembra dunque che detta previsione ponga un necessario presupposto alla deduzione non espressamente menzionato ma logicamente necessitato. Infatti, se la lettera della legge precisa che la deduzione riguarda il 10 per cento dell'imposta pagata, presupposto espresso è che il contribuente non solo abbia evidenziato un'Irap a debito nel periodo, ma accanto a esso, posta la *ratio* della deduzione forfetaria, si pone l'ulteriore presupposto oggettivo costituito dall'effettivo concorso di spese per lavoro e di interessi passivi all'imponibile Irap⁽³⁶⁰⁾. Anche detta interpretazione, benché fatta propria anche dall'Agenzia delle entrate⁽³⁶¹⁾, suscita però delle perplessità: come detto, si ritiene che la deduzione forfetaria possa essere fatta valere a condizione che spese per il personale e/o interessi passivi abbiano in concreto concorso alla formazione dell'imponibile Irap, ma il ricorso ad un criterio forfetario per la determinazione di una quota parte di Irap riferibile alle predette voci di costo dovrebbe in effetti prescindere del

⁽³⁵⁸⁾ Cfr. VERNA G., *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, *op. cit.*, pag. 121.

⁽³⁵⁹⁾ Cfr. DELLA VALLE E., *Lo ius superveniens salva l'indeducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi*, *op. cit.*, pag. 2842. La finalità dell'intervento legislativo è proprio la soddisfazione della domanda di deduzione delle imposte sui redditi della frazione di costo del lavoro e di interessi passivi costituito dalla quota di Irap gravante detti fattori della produzione.

⁽³⁶⁰⁾ Cfr. MASTROBERTI A., *Deduzione forfetaria per l'Irap in Unico 2009 e ricalcolo per il pregresso*, in *Pratica fiscale e professionale*, 2009, 7, pag. 17.

⁽³⁶¹⁾ Cfr. Circ. n. 16/E del 14 aprile 2009, secondo cui “*la deduzione forfetaria, pari al 10 per cento dell'Irap versata, può essere fatta valere in sede di determinazione del reddito a condizione che alla formazione del valore della produzione imponibile abbiano concorso spese per lavoro dipendente oppure interessi passivi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile dell'Irap. La deduzione spetta alla predetta condizione e prescinde, dunque, dall'ammontare complessivamente sostenuto per oneri del personale o interessi passivi?*”.

tutto⁽³⁶²⁾ dalla verifica non solo della relativa entità, ma anche della loro effettiva presenza tra le componenti del valore della produzione⁽³⁶³⁾.

Tuttavia, va pure osservato che di norma ciò che giustifica la forfetizzazione di un costo deducibile è la necessità di evitare un contenzioso con l'imprenditore in relazione all'inerenza del costo all'attività d'impresa, laddove questa non sia facilmente determinabile⁽³⁶⁴⁾. La forfetizzazione dei costi può essere uno strumento non per ampliare l'imponibile, ma per consentire al fisco e al contribuente di accertarlo con maggiore correttezza e facilità, nel rispetto del principio di certezza del diritto e a condizione che tale forfetizzazione sia applicata quando non esiste altro mezzo idoneo e semplice di

⁽³⁶²⁾ Cfr. Assonime, circ. n. 14 del 26 marzo 2009; FERRANTI G., *Chiarite le modalità di deduzione dell'Irap dalle imposte sui redditi*, in *Corr. Trib.*, 2009, 19, pag. 1487.

⁽³⁶³⁾ Il problema si pone in effetti per le imprese cd. *labour intensive* per le quali il costo del lavoro dovrebbe rappresentare un elemento di notevole rilevanza, in termini quantitativi, della base imponibile Irap. Per tali imprese, evidentemente, la forfetizzazione al 10 per cento dell'importo deducibile risulta gravemente pregiudizievole. Cfr. DELLA VALLE E., *Lo ius superveniens salva l'indeducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi*, *op. cit.*, pag. 2846.

⁽³⁶⁴⁾ Il *forfait* è stato spesso introdotto perché parte delle spese non sono inerenti la produzione del reddito, ma contengono una componente qualificabile come erogazione o consumo di reddito; per esempio, si possono menzionare: l'art. 54, comma 5 Tuir, spese relative a prestazioni alberghiere e per alimenti e bevande; l'art. 64, comma 2 Tuir, spese deducibili relative a beni ad uso promiscuo; l'art. 95, comma 3 Tuir, deduzioni di spese di trasferta di dipendenti e lavoratori assimilati; art. 100, comma 1 Tuir, oneri deducibili di utilità sociale; art. 100, comma 2 Tuir, erogazioni liberali deducibili. In altre fattispecie il *forfait* comporta una limitazione alla deduzione di costi per contenere possibili comportamenti evasivi, come nel caso dell'art. 66, commi 4 e 5 Tuir, spese deducibili non documentate per intermediari e rappresentanti di commercio e per autotrasportatori. Talora la riduzione forfetaria di redditi risponde a stime di buon senso, come là dove non sia possibile una determinazione analitica (art. 70, comma 2, deduzione forfetaria di spese relative a fabbricati non tassati all'estero, *i.e.* il 15 per cento). In diversi casi, infine, il *forfait* riguarda la determinazione provvisoria di un costo con un limite che si annulla in un successivo periodo d'imposta, col risultato che in quest'ultimo periodo si riconosce quanto prima non dedotto e quindi la deduzione diventa totale: art. 93, comma 2, maggiorazioni di prezzo non definitivamente stabilite nelle opere e servizi ultrannuali; art. 106, comma 1, accantonamenti deducibili per svalutazione rischi su crediti; art. 106, comma 3, deduzione per svalutazione di crediti degli enti creditizi; art. 107, comma 1, accantonamenti deducibili per manutenzione e revisione navi e aeromobili; art. 107, comma 3, deduzione per accantonamenti a fronte di operazioni e concorsi a premio. Cfr. VERNA G., *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria del reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, *op. cit.*, pag. 121.

determinazione del componente reddituale; si osserva inoltre che la forfetizzazione spesso si accompagna al riconoscimento del diritto del contribuente di rivolgersi al giudice tributario quando ritenga che la stima a *forfait* non si approssimi più alla realtà. Si deduce quindi che la determinazione forfettaria di un reddito imponibile o di un costo deducibile non consente al legislatore di allontanarsi in misura rilevante dalla realtà reddituale.

Ebbene, nell'Irap non sembra che non si possa agevolmente risalire all'importo dell'Irap assolta per effetto del divieto di dedurre dal relativo imponibile gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente⁽³⁶⁵⁾. L'art. 6 del d.lgs. n. 185/2008 non ha introdotto, in sostanza, un criterio forfetario secondo le regole sopra descritte, ma un criterio arbitrario⁽³⁶⁶⁾.

E l'arbitrarietà risiede nel fatto che non esiste alcun collegamento tra deduzione del 10 per cento dell'Irap pagata ed ammontare di imposta che grava su interessi passivi e costo del lavoro; il collegamento sussisterebbe se al variare del primo valore corrispondesse, in una qualche misura, il variare del secondo, mentre è facile osservare che l'Irap pagata dipende esclusivamente dall'ammontare dell'imponibile Irap

⁽³⁶⁵⁾ Addirittura, parte della dottrina ha osservato che il confronto tra i metodi di calcolo necessari, su un primo versante per la determinazione dell'Irap pagata ai fini della deduzione forfettaria, e su un secondo versante, per la determinazione analitica dell'Irap gravante sui costi per lavoro dipendente e per interessi passivi, dimostra che il metodo della forfetizzazione non determina alcuna forma di semplificazione. Dunque, la forfetizzazione non sembra essere giustificata neppure sotto questo profilo. Si veda VERNA G., *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfettaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, *op. cit.*, pag. 121. *Contra*, cfr. PETRANGELI P., *Lo sconto Irap "a forfait" per le imposte sul reddito*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2, pag. 93, secondo cui non sembra che possa essere individuata in modo certo (senza regole aggiuntive fissate dal legislatore) un'imposta regionale specificamente gravante sugli interessi passivi e sul costo del lavoro.

⁽³⁶⁶⁾ Cfr. VERNA G., *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfettaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, *op. cit.*, pag. 121.

nel suo complesso e non dall'ammontare dei due componenti dianzi citati, uno dei quali può addirittura mancare ed, in ogni caso, ambedue potrebbero assumere valori non apprezzabili⁽³⁶⁷⁾.

4. La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro prevista dal decreto cd. "Salva-Italia".

Probabilmente, spinto della necessità di evitare un'eventuale pronuncia di illegittimità costituzionale del citato art. 6, comma 1, del d.l. n. 185/2008⁽³⁶⁸⁾, il legislatore nel decreto legge n. 201 del 6 dicembre 2011 (cd. decreto Monti)⁽³⁶⁹⁾ ha previsto, al fine di ridurre il costo del

⁽³⁶⁷⁾VERNA G., *Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap*, op. cit., pag. 121.

⁽³⁶⁸⁾ La Corte costituzionale, con un provvedimento del 16 febbraio 2011, ha, infatti, rinviato a nuovo ruolo l'esame dell'ordinanza 3 aprile 2009, n. 42 della Commissione tributaria provinciale di Bologna, che aveva ritenuto che la deduzione forfetaria del 10 per cento dell'Irap attenua ma non elimina i dubbi di costituzionalità. Ciò in quanto l'Avvocatura dello Stato aveva segnalato che l'approvazione da parte del Consiglio dei ministri di un disegno di legge che conferiva al Governo la delega a: a) coordinare il regime dell'Irap "con le norme fiscali di determinazione della base imponibile dei soggetti Ires ed Irpef, in osservanza del principio che il reddito tassabile ai fini delle imposte sui redditi deve essere determinato al netto dei costi necessari a produrlo; b) articolare la deduzione dell'Irap dalle imposte sui redditi, con effetto anche sui periodi d'imposta pregressi, in relazione al concorso del costo del personale e degli interessi passivi ed oneri assimilati alla formazione della base imponibile; c) semplificare le modalità di determinazione delle deduzioni". Pertanto, in base al detto disegno di legge delega, del quale si sono perse successivamente le tracce, la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi avrebbe dovuto essere modulata in relazione alla intensità di impiego del fattore capitale e del fattore lavoro nell'ambito dei diversi settori produttivi. Così il comunicato stampa relativo alla seduta del Consiglio dei Ministri n. 125 del 9 febbraio 2011, in www.governo.it.

⁽³⁶⁹⁾ Il decreto è stato convertito dalla legge n. 214 del 22 dicembre 2011 e all'art. 2 prevede che: "*A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, un importo pari all'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativa alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n.446 del 1997.*

1-bis. All'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e successive modificazioni, le parole: "ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997" sono soppresse.

1-ter. La disposizione di cui al comma 1-bis si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012.

lavoro e favorire l'occupazione, la deduzione integrale, in sede di determinazione del reddito d'impresa e di quello di lavoro autonomo, dell'Irap dovuta in relazione alle spese per il personale dipendente ed assimilato. La nuova norma, che si applica a decorrere dal 2012, sostituisce, quindi, quella contenuta nel d.l. n. 185 cit., che aveva stabilito la deduzione del 10 per cento dell'imposta regionale forfetariamente riferita al costo del lavoro; tale deduzione resta, invece, applicabile in presenza di interessi passivi.

In realtà, sotto quest'ultimo profilo, tale norma aveva inizialmente destato particolari preoccupazioni. Ed infatti, né la relazione di accompagnamento⁽³⁷⁰⁾ né la relazione tecnica facevano menzione della norma contenuta nel precedente d.l. n. 185/2008. Sembrava, quindi, essere stata ignorata la norma che aveva già previsto la deduzione dell'Irap forfetariamente riferita alle due componenti (costo del lavoro e interessi passivi). I dubbi⁽³⁷¹⁾ sono stati chiariti con l'inserimento, in sede

⁽³⁷⁰⁾ Nella relazione al d.l. n. 201/2011 si afferma che la nuova norma ha lo scopo di “*affermare, in deroga al principio generale di indeducibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) dalle imposte statali già affermato dall'articolo 1, comma 43, della legge n. 242 del 2007 e dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, la deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP gravante sul costo sostenuto dalle imprese e dai professionisti per il personale dipendente e assimilato*”.

⁽³⁷¹⁾ Come osserva FERRANTI G., *La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1, pag. 15, in merito a tale questione erano state prospettate le seguenti soluzioni interpretative:

- le due previsioni normative sono entrambe integralmente applicabili, sia pure in via alternativa;
- la norma del D.L. n. 201/2011 ha tacitamente abrogato l'intero disposto di quella contenuta nel D.L. n. 185/2008;
- la norma del D.L. n. 201/2011 ha tacitamente abrogato quella contenuta nel D.L. n. 185/2008, limitatamente alla previsione riguardante la deduzione dell'IRAP relativa al costo del lavoro.

La prima interpretazione avrebbe comportato che un contribuente il quale, ad esempio, non ha sostenuto interessi passivi, ma soltanto spese per personale dipendente ed assimilato in relazione alle quali è stata corrisposta l'Irap per un ammontare inferiore al 10 per cento di quella complessivamente dovuta, avrebbe potuto optare per la deduzione prevista dal D.L. n. 185/2008, risultando la stessa più conveniente. Tale soluzione non appariva, però, convincente, in quanto la previsione della deduzione dell'Irap «analiticamente» calcolata non risulta compatibile con la sopravvivenza di una determinazione «forfetaria» che potrebbe consentire di dedurre

di conversione in legge del decreto, dei commi 1-*bis* e 1-*ter* nell'art. 2, che hanno stabilito l'abrogazione della deduzione forfetaria del 10 per cento dell'Irap in presenza di spese per il personale dipendente e assimilato; a tale previsione è stata attribuita la stessa decorrenza della nuova norma che ha previsto la deduzione analitica dell'Irap (cioè dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012)⁽³⁷²⁾.

Quest'ultimo intervento risulta particolarmente significativo poiché conferma che, a fronte dell'abrogazione di quella parte dell'art. 6 del d.l. n. 185 relativa al costo del lavoro, la norma originaria, che dispone la deducibilità del 10 per cento dell'Irap “...forfettariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati...”, sopravvive nel nuovo impianto⁽³⁷³⁾.

un importo superiore all'imposta che ha effettivamente gravato sul costo del lavoro. Inoltre nella relazione tecnica non è stato tenuto conto di tale possibile effetto favorevole per i contribuenti. Non appariva, parimenti, condivisibile la seconda soluzione, che avrebbe comportato la completa indeducibilità dell'Irap riferita agli interessi passivi e avrebbe posto, come già evidenziato, problemi di costituzionalità della norma. Era stata ritenuta, pertanto, preferibile, sul piano logico-sistematico, l'interpretazione formulata per ultima, secondo la quale l'effetto della nuova norma è, in pratica, quello di sostituire il criterio analitico a quello forfetario di calcolo dell'Irap dovuta in relazione alle spese per il personale dipendente ed assimilato. Sarebbe, quindi, restata ferma la deduzione di un importo pari al 10 per cento dell'Irap forfettariamente riferita alla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati. D'altra parte nell'art. 6 del D.L. n. 185/2008 è stabilito che tale deduzione spetta anche in presenza dei soli interessi passivi (in assenza, cioè, delle spese per il personale). Era stato, comunque, auspicato che, in sede di conversione del D.L. n. 201/2011, il disposto del detto art. 6 fosse modificato, espungendo, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012, il riferimento alla quota imponibile delle spese per il personale dipendente e assimilato.

⁽³⁷²⁾ Quindi in UNICO 2012 (periodo d'imposta 2011) si applicherà per l'ultima volta la norma del d.l. n. 185/2008 nella sua originaria versione, secondo cui spetterebbe la deduzione del 10 per cento dell'Irap in presenza di spese per il personale e/o di interessi passivi. Si segnala, infine, che non è stata espressamente prevista la possibilità di presentare istanze di rimborso per i periodi precedenti. Cfr. FERRANTI G., *La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro*, *op. cit.*, pag. 16.

⁽³⁷³⁾ La fondazione studi consulenti del lavoro che si è prontamente espressa sul tema con la circolare n. 9 del 29 dicembre 2011 ha però osservato che tale parziale abrogazione comporta alcune criticità operative che dovranno necessariamente essere oggetto di chiarimenti ufficiali.

Resta, in ogni caso, evidente la disparità tra il trattamento, ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap relativa al costo del personale, deducibile per l'intero ammontare (analiticamente determinato), e quello dell'imposta regionale relativa agli interessi passivi e oneri assimilati, deducibile in misura forfetaria, pari al 10 per cento dell'Irap complessivamente dovuta⁽³⁷⁴⁾.

Probabilmente si può pensare che l'opzione legislativa abbia voluto prevedere una forma di agevolazione del lavoro subordinato e costituisca una misura diretta ad incentivare l'occupazione piuttosto che una misura strutturalmente rivolta a stabilire la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi. Ciò sarebbe confermato dal fatto che essa è inserita in un articolo del decreto n. 201 appositamente dedicato alle agevolazioni ai lavoratori ed è accompagnata dalla previsione di ulteriori deduzioni e agevolazioni a fini Irap per gli imprenditori che assumono giovani al di sotto dei trentacinque anni ovvero dipendenti di sesso femminile.

Inoltre, se così non fosse e il legislatore avesse effettivamente voluto adeguarsi al monito proveniente dalla Corte Costituzionale, oltre a garantire la deducibilità della parte di Irap pagata sugli interessi passivi, avrebbe dovuto probabilmente agire sullo stesso articolo 1 del d. lgs. n. 446, ma evidentemente così non è stato.

Alla luce di tali considerazioni, non solo resterebbe, dunque, aperta la questione di costituzionalità dell'art. 1 del decreto citato, nella parte in cui non prevede la deducibilità integrale dell'Irap dalle imposte sui redditi, ma si potrebbe addirittura ipotizzare una nuova questione di

⁽³⁷⁴⁾ Per evitare tale disparità si dovrebbe stabilire il calcolo analitico anche della deduzione dell'Irap afferente gli interessi passivi. Cfr. FERRANTI G., *La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro*, *op. cit.*, pag. 16.

costituzionalità relativa alla previsione contenuta nel decreto Monti, previsione che si rileva infatti irragionevole e discriminatoria nella parte in cui considera, tra i costi deducibili dall'Ires quali costi della produzione, i costi per Irap pagata a fronte di spese per lavoratori dipendenti, ma non quella versata in relazione agli interessi passivi.

CONCLUSIONI

Alla fine di quella che è stata definita come un'opportunità di rilettura della *ratio* e della struttura dell'Imposta sulle attività produttive dopo quasi quindici anni dalla sua entrata in vigore, sembrerebbe potersi trarre la conclusione che il tributo, pur continuando a dare adito a costanti e continue discussioni e ripensamenti, conservi comunque una sua intrinseca razionalità, sia sotto il profilo economico che sotto quello giuridico.

Una volta superate le obiezioni relative alla presunta incompatibilità dell'Irap con l'art. 53 della Costituzione e con l'ordinamento comunitario (che sembrano essere state definitivamente tacitate dopo la pronuncia della Corte di Giustizia), non pare quindi più possibile dubitare della legittimità dello stesso.

Proprio con riferimento alla sua conformità all'ordinamento interno e ai principi costituzionali, infatti e in linea di massima, va osservato che nonostante le critiche al tributo non si siano ancora del tutto placate, non sembra che in futuro ci si troverà nuovamente a confrontarsi con la Corte Costituzionale sotto il profilo della legittimità e ragionevolezza di questo tipo di imposizione, che invece sembra aver aperto la strada (dando loro maggiore legittimazione) a nuove forme di imposizione che difficilmente avrebbero trovato ingresso nel nostro sistema fiscale prima dell'Irap (tra tutti, il riferimento è alla tassazione ambientale). Anche ad essa, pertanto, dovrebbe attribuirsi in via definitiva piena legittimazione nell'ordinamento tributario italiano.

Ed infatti, se da un lato, la nota questione della violazione dell'art. 53 Cost., ad un più attento esame della *ratio* del tributo, sembra sia stata agevolmente e coerentemente superata dalla Corte Costituzionale,

dall'altro, anche alla luce delle più recenti tendenze evolutive del panorama tributario nazionale e comunitario, appare evidente che, pur a non voler condividere l'impianto argomentativo della Corte, appare però necessario effettuare nuove riflessioni che potrebbero anche portare a discostarsi dalle più tradizionali concezioni sulla capacità contributiva e dai classici indici di ricchezza ordinariamente assoggettati ad imposizione e nel contempo ad aderire senza troppe remore a nuove tendenze impositive che paiono sempre più comuni e diffuse in numerosi ordinamenti.

In buona sostanza, si può discutere dell'opportunità delle scelte del legislatore, le si può condividere o meno, ma di certo è difficile continuare a dire che l'Irap sia irrazionale o illegittima: il valore aggiunto prodotto non è una grandezza insignificante, ma è semplicemente una grandezza diversa da quelle tradizionalmente considerate come espressione di capacità contributiva.

Certamente l'imposta regionale sulle attività produttive presenta delle criticità che meriterebbero di essere riviste. La stessa circostanza che si tratta di un'imposta che viene tradita dal suo stesso nome, avendo in parte essa tradito gli obiettivi di realizzazione del più ampio decentramento fiscale per cui era stata introdotta e continuando, invece, tuttora a configurarsi come un'imposta disciplinata quasi integralmente dallo Stato, dimostra che esistono profili di miglioramento, sui quali senza ombra dubbio non si mancherà di discutere in futuro.

In via di sistemazione, come dimostrato dagli ultimi sviluppi normativi in materia, è la questione dei rapporti tra Irap e imposte sul reddito, con particolare riferimento alla deducibilità della prima dalle seconde.

Ancora indefinita rimane pure la questione della soggettività passiva dei lavoratori autonomi e dei piccoli imprenditori privi di organizzazione sulla quale sembra che la giurisprudenza continuerà a svolgere la sua opera di supplenza legislativa, arrivando auspicabilmente a delineare una categoria di soggetti passivi Irap maggiormente attinente al presupposto impositivo fissato dall'art. 2 del d.lgs. n. 443. In coerenza con tale sistemazione del novero dei soggetti passivi Irap potrebbe allora configurarsi anche una possibilità di ridefinizione delle aliquote, differenziandole non più e non tanto in relazione al settore di appartenenza del titolare dell'attività produttiva, quanto in relazione alla natura e alle modalità dell'attività svolta. Sulla distinzione per tipologie di soggetti passivi e, quindi, sulla differenziazione delle aliquote potrebbe infatti giocarsi specie quando essa si fondi (non su evanescenti motivi di politica economica ma) su ragioni intrinseche alla logica del tributo in modo che l'obbligo contributivo sia rapportato alla specifica e diversa capacità contributiva delle diverse tipologie di soggetti pur colpite dalla medesima imposta⁽³⁷⁵⁾.

Sulla questione della determinazione della base imponibile, il problema potrebbe consistere nel fatto che l'incidenza dell'imposta è "inversamente proporzionale" al potere di comando di cui dispone l'impresa sul mercato in quanto determinata con criteri esasperatamente contabili su grandezze precise che non sempre rispecchiano l'effettivo potere delle imprese⁽³⁷⁶⁾. In un'ottica evolutiva della disciplina del tributo, ci si potrebbe quindi chiedere che effetto avrebbe, per esempio,

⁽³⁷⁵⁾ Cfr. MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni*, *op. cit.*, pag. 702.

⁽³⁷⁶⁾ Cfr. LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, *op. cit.*, pag. 1407.

trasformare l'imposta sul valore aggiunto di tipo reddito netto (di per sé, come visto, perfettamente logica e coerente) in un'imposta di tipo reddito lordo, impendendo agli organizzatori di dedurre dalla base imponibile Irap gli ammortamenti, al fine di evitare il più volte lamentato effetto di discriminazione tra i fattori della produzione a danno dei lavoratori e a vantaggio dei beni strumentali. In alternativa, l'ipotesi più probabile e verso cui sembra si stia muovendo lo stesso legislatore⁽³⁷⁷⁾ sarebbe quella di favorire i lavoratori attraverso politiche di taglio del cuneo fiscale e quindi, garantendo ai datori di lavoro - soggetti passivi Irap - agevolazioni e incentivi diretti a favorire l'impiego del fattore produttivo lavoro e a compensare la mancata deducibilità degli stessi dalla base imponibile dell'imposta.

D'altra parte, sebbene gran parte della dottrina ritenga giustamente che il cd. vincolo di bilancio non possa essere una giustificazione valida per adottare norme non perfettamente aderenti ai principi fondamentali dell'ordinamento, è pur vero che, qualunque modifica o qualsiasi intervento sulle imposte non può non tener conto del quadro generale di finanza pubblica in cui esse sono inserite, e quindi, non si potrà certo prescindere dal rilievo che qualsiasi tentativo di modifica dell'Irap è causa di estrema difficoltà, se non addirittura impossibilità legislativa, dovendosi necessariamente tener a mente, in

⁽³⁷⁷⁾ Il riferimento è all'articolo 2, comma 2, del d.l. n. 201 del 2011 che introduce alcune deduzioni aggiuntive forfetarie dalla base imponibile Irap collegata al costo dei lavoratori dipendenti di sesso femminile e di quello di giovani. In proposito, si ricorda che l'articolo 11, comma 1, lett. a), n. 2 del d. lgs. n. 446/1997, oggetto di modifica con le norme in commento, consente ai soggetti Irap diversi dalle pubbliche amministrazioni e dalle imprese operanti in determinati settori speciali, di dedurre forfetariamente gli importi sopra indicati. In particolare, con la norma neointrodotta viene elevata la deduzione garantita a fronte di costi per lavoratori assunti a tempo indeterminato purché, alternativamente, al di sotto dei trentacinque anni d'età o di sesso femminile.

ogni valutazione sul tema, che per quanto vituperata, si tratta di un'imposta che garantisce alle Regioni un gettito elevato, gettito che sarebbe comunque da porre a carico della collettività anche in assenza dell'imposta sulle attività produttive.

BIBLIOGRAFIA

- A. BERLIRI, Corso istituzionale di diritto tributario, I, Milano, 1985.
- ADAMS T.S., Fundamental problems of federal income taxation, Quaterly, in Journal of economics, 1921.
- ALVARO G. – VASAPOLLO L., Economia e statistica aziendale. Il processo decisionale nel sistema azienda, Padova, 1999.
- AMATO A., Il nostro sistema tributario dopo la riforma, Padova, 1975.
- ARDEMANI E., Considerazioni economico-aziendali sul valore aggiunto, in Ricerche economiche, 1968.
- ARTONI R., Lezioni di scienza delle finanze, Bologna, 1999.
- ASCARELLI T., Corso di diritto commerciale. Introduzione alla teoria dell'impresa, Milano, 1962.
- BAGGIO R., Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive, in Riv. Dir. Trib., 1997, pagg. 633-644.
- BAGIOTTI T., Corso di economia, I, Padova, 1977.
- BASILAVECCHIA M., Dalla ineducibilità alla parziale educibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, in GT-Riv. Giur. Trib., 2009, 11, pagg. 942-947.
- BASILAVECCHIA M., Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta, in Rass. Trib., 2002, pagg. 292-315.
- BATISTONI FERRARA F., Eguaglianza e capacità contributiva, in Riv. Dir. Trib., 2008, pagg. 477-488.
- BATISTONI FERRARA F., Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap, in Rass. Trib., 2001, pagg. 860-863.
- BATISTONI FERRARA F., L'Irap è un'imposta incostituzionale?, in Riv. Dir. Trib., 2000, pagg. 95-102.

BELLANDI G., *Economia e gestione dell'impresa*, Torino, 1993.

BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967.

BIRD R.M., *A new look at local business taxes*, in *Tax Notes International* del 19 maggio 2003, pagg. 695-711.

BIRD R.M.-MCKENZIE K.J., *Taxing Business: A provincial affair?*, in *C.D. Howe Institute Commentary*, n. 154, Toronto, 2001.

BODRITO A., *Deducibilità forfetaria dell'Irap tra dubbi di incostituzionalità e correttivi legislativi*, in *Corr. Trib.*, 2011, 14, pagg. 1156-1162.

BODRITO A., *Non pagano l'Irap le imprese individuali prive di autonoma organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2010, 36, pagg. 2943-2947.

BODRITO A., *La continuità del prelievo sul "settore" giustifica, le aliquote Irap per banche e assicurazioni*, in *GT- Riv. Dir. Trib.*, 2005, 4, pagg. 318-320.

BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2, pagg. 162-167.

BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pagg. 448-495.

BORIA P., *I tributi locali*, in RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2002.

BOSELLO F., *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1981, pag. 1434.

BOSI P., *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1997.

BOZZA N., *Confronto tra Gewerbesteuer e Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, pagg. 317-351.

BRIGHENTI F., *Incostituzionale l'indeducibilità dell'Irap dall'Ires?*, in *Boll. Trib.*, 2007, pagg. 745-747.

BRIGHENTI F., L'Irap falciata dalla Corte europea e dalla Cassazione, in Boll. trib., 2004, 1633

BRIGHENTI F., La Corte costituzionale esclude dall'Irap i professionisti non organizzati (Appunti a margine della sentenza 156/2001 della Corte costituzionale), in Boll. Trib., 2001, pag. 893-895.

BUCCICO C., L'Irap nel sistema tributario italiano, Napoli, 2000.

BUONOCORE V., (a cura di), Manuale di diritto commerciale, Torino, 1997.

CAMPOBASSO G.F., Diritto commerciale, I, Diritto dell'impresa, Torino, 2008.

CASAROSA C., Manuale di microeconomia, Roma, s.d.

CASTALDI L., Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001, in Rass. Trib., 2001, pagg. 856-890.

CERIANI V. – GUERRIERI G., Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale, in Rass. Trib., pagg. 2005-2026.

CIAMPOLILLO C., La portata applicativa ai fini Irap della sent. della Corte Costituzionale n. 156 del 21 maggio 2001, in Il Fisco, 2001, pag. 11409.

CIANI A., L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nell'ordinamento tributario italiano, Milano, 1975.

CIOCCA L., I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono, ma aumentano le perplessità, in Boll. Trib., 2002, pagg. 502-505.

CIRCI A-MOJANA MASSIMO, La Cina avvia la riforma Iva sui servizi, in il Sole 24 Ore del 28 dicembre 2011, pag. 35.

COCIANI S.F., L'“autonoma organizzazione” ai fini Irap., in Rass. Trib., 2007, pagg. 584 – 599.

COCIANI S.F., Attualità o declino del principio della capacità contributiva?, in Riv. Dir. Trib., 2004, pagg. 823-888.

COCIANI S.F., L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap, Milano, 2003.

COCIANI S.F., Attività autonomamente organizzata e Irap, in Riv. Dir. Trib., 2003, pagg. 7-74.

COLLI VIGNARELLI A., Presupposto dell'Irap: il cerchio si chiude, in Boll. Trib., 2011, 4, pagg. 247-249.

COLLI VIGNARELLI A., L'organizzazione rilevante ex art. 2 del d.lgs. n. 446/1997: requisito necessario per i soli professionisti?, in Boll. Trib., 2007, 21, pagg. 1685-1687.

COLM G., The basis of federal fiscal policy, in Taxes, June 1939.

COMMISSIONE DI STUDIO PER IL DECENTRAMENTO FISCALE, in Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale, Roma, 1996.

COMMISSIONE GALLO, Proposte e documenti, in Quaderni 1-2, 1997, Ministero della Finanze.

CORASANITI G., Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione, in Dir. Prat. Trib., 2001, I, pagg. 971-1040.

CORASANITI G., I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive, in Dir. Prat. Trib., 1999, pagg. 445-509.

COSCIANI C., Scienza delle finanze, Torino, 1991.

DE CAPITANI P., Irap e Iva: due tributi di segno opposto, in Dir. Prat. Trib., 2006, pagg. 1302-1316.

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., The Pros and Cons of the Italian Irap, in Tax Notes International, May 2004, pag. 639.

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., Irap: alcune considerazioni in attesa della proposta abrogazione, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, pag. 1167-1176.

DE CAPITANI DI VIMERCATE P., L'imposta regionale sulle attività produttive, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, pagg. 1045-1064.

DE MITA E., Eutanasia di una tassa che non doveva nascere, in *Il Sole 24 Ore* del 18 marzo 2005.

DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, vol. II, Milano, 1993.

DE MITA E., Fisco fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata, in *il Sole 24 Ore* del 3 febbraio 2002, pag. 11.

DE MITA E., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006.

DE MITA E., Irap e Irpef. Fantasie e acrobazie, in *Il Sole 24 Ore* del 15 ottobre 1997.

DE MITA E.; *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002.

DE VALLES A., I limiti costituzionali alle leggi tributarie, in *Riv. Dir. Fin. sc. fin.*, 1958, pagg. 3-11.

DELLA VALLE E., La delimitazione giurisprudenziale del presupposto dell'Irap è giunta al capolinea?, in *Corr. Trib.*, 2010, 45, pagg. 3725-3729.

DELLA VALLE E., Lo '*ius superveniens*' salva l'indeducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi, in *Corr. Trib.*, 2009, 35, pag. 2842-2846.

DELLA VALLE E., Non sono assoggettabili ad Irap gli ausiliari dell'imprenditore privi di autonoma organizzazione, in *Corr. Trib.*, 2009, 28, pagg. 2227-2231.

DELLA VALLE E., Non scontano l'Irap i professionisti dotati di mezzi strumentali minimi, in *Corr. Trib.*, 2007, 11, pagg. 891-895.

DE MITA E., Sulla perequazione una svolta azzardata, in *Il Sole 24Ore* del 30 gennaio 2005.

DI PIETRO A., Lineamenti di una teoria giuridica dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili, Milano, 1978.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Padova, 2005.

FALSITTA G., Una sovrapposizione contraria all'Europa, in Il Sole 24 Ore del 17 marzo 2005.

FALSITTA G., Il doppio concetto di capacità contributiva, in Riv. Dir. Trib., 2004, pagg. 889-906.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte generale, Padova, 2003.

FALSITTA G., Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap, in Riv. Dir. Trib., 2001, pagg. 788-790.

FALSITTA G., La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto, in il Fisco, 2001, pag. 8724.

FALSITTA G., L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro. L'Irap ama i robot e odia i lavoratori, in Riv. Dir. Trib., 2000, pag. 111.

FALSITTA G., Nuove riflessioni in tema di Irap, in Boll. Trib., 1998, pagg. 485-489.

FALSITTA G., Aspetti e problemi dell'Irap, in Riv. Dir. Trib., 1997, pagg. 495-515.

FANTOZZI A., Il diritto tributario, Torino, 2003.

FANTOZZI A., Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'Iva, Milano, 1982.

FANTOZZI A., Impresa e imprenditore (Diritto tributario), in Enc. giur. Treccani, XVI, Roma, 1989.

FANTOZZI, Corso di Diritto Tributario, Torino, 2003.

FEDELE A., La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana, in AA.VV. Diritto tributario e Corte Fedele A., Costituzionale (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006.

FEDELE A., Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2002, pagg. 450-479.

FEDELE A., Relazione sull'Irap, in Riforma tributaria 1998, Analisi dei decreti legislativi in vigore nel 1998, Atti del Seminario di studi dell'ordine dei dottori commercialisti di Roma, 1998.

FEDELE A., Prime osservazioni in tema di Irap, in Riv. Dir. Trib., 1998, pagg. 453-473.

FEDELE A., Gli incrementi nominali di valore dell'Invim e il principio di capacità contributiva, in Riv. Dir. Fin. sc. fin., 1983, pag. 56.

FEDELE A., La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di uguaglianza e di capacità contributiva, in Giur. it., 1980, pagg. 1797-1808.

FERLAZZO NATOLI L., La Consulta salva l'Irap?, in Boll. trib., 2001, pagg. 891-892.

FERLAZZO NATOLI L., Considerazioni preliminari sull'Irap, in Boll. Trib., 1998, pagg. 8-9.

FERRANDO P.M., Il valore come criterio obiettivo del comportamento aziendale, in Gozzi A. (a cura di), La definizione e la valutazione delle strategie aziendali. Criteri, metodi, esperienze, Milano, 1991.

FERRANTI G., La deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa al costo del lavoro, in Corr. Trib., 2012, 1, pagg. 12-17.

FERRANTI G., L'esclusione da Irap degli esercenti attività produttive di reddito d'impresa, in Corr. Trib., 2011, 23, pagg. 1877-1882.

FERRANTI G., Chiarite le modalità di deduzione dell'Irap dalle imposte sui redditi, in *Corr. Trib.*, 2009, 19, pagg. 1487-1494.

FERRANTI G., L'Irap e i professionisti senza "autonoma organizzazione" nel Mod. UNICO 2008, in *Corr. Trib.*, 2008, 21, pagg. 1663-1668.

FERRARI G., Azienda, in *Enc. Dir.*, vol. IV, Milano, 1959, pagg. 680-741.

FERRI G., Manuale di diritto commerciale, (a cura di) C. Angelici- Ferri G.B., Torino, 2006.

FICARI V., Reddito di impresa e programma imprenditoriale, Padova, 2004.

FORTE F., in AA.VV. (a cura di A.N.T.I. sez. Lombardia), Attualità del pensiero di Ezio Vanoni, Atti del Convegno di Milano, 26 maggio 2000.

FORTE F., La tassazione dei consumi. II – Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto, Torino, 1973.

FORTE F., Sul trattamento fiscale delle attività illecite, in *Riv. Dir. Fin. sc. fin.*, 1952, pag. 120.

GAFFURI G., Il senso della capacità contributiva, in Perrone L. – Berliri C. (a cura di), *Diritto Tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.

GAFFURI G., La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, pagg. 843-859.

GAFFURI G., L'attitudine alla contribuzione, Milano, 1969.

GALGANO F., *Diritto commerciale, I, Imprenditore*, Bologna, 1991.

COTTINO G., *Diritto commerciale, I*, Padova, 1993.

GALGANO F., *L'imprenditore*, Bologna, 1991.

GALLO F., Profili critici della tassazione ambientale, in *Rass. Trib.*, 2010, pagg. 303-310.

GALLO F., L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario, in *Giur. Comm.*, 2009, pagg. 553-573.

GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, Bologna, 2007.

GALLO F., Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pagg. 1069-1081.

GALLO F., L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva, in *Giur. Comm.*, 2002, pagg. 131-152.

GALLO F., Imposta regionale sulle attività produttive, in *Enc. Dir. Aggiornamento*, V, Milano, 2001, pag. 661.

GALLO F., Ratio e struttura dell'Irap, in *Rass. Trib.* 1998, pagg. 627-644.

GALLO F., Il federalismo fiscale "cooperativo", in *Rass. trib.*, 1995, pagg. 275-284.

GALLO F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970.

GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2003.

Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, pag. 142

GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968.

GIARDINA E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961.

GIORGETTI A., I principi tributari nella nuova Costituzione italiana, in *Il risparmio*, 1956, pagg. 520-553.

GIOVANNINI A., La nozione di imprenditore, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.*, II, Torino, 1994.

GLENDI C., Un intervento che ristabilisce il ruolo della Corte, in *Il Sole 24 Ore* del 17 febbraio 2007, pag. 26.

GRANELLI A.E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981.

GRIPPA SALVETTI M.A., L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap, in *Boll. Trib.*, 1998, pagg. 1685-1688.

JEAGER P.G. – DENOZZA F., *Appunti di diritto commerciale, I, Impresa e società*, Milano, 2000.

JEN K.I., *Background and History: Michigan's Single Business Tax*, House Fiscal Agency Governing Committee, 2003.

KENYON D.A., A new State VAT? Lessons from New Hampshire, in *National Tax Journal*, 1996, vol. 49, pag. 389.

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968.

LIPARI C., Note in tema di fattori produttivi e valore aggiunto aziendale, in *AA.VV., Contabilità, bilancio e controllo, Scritti in onore di Carlo Masini, III*, Milano, 1993.

LUPI R., Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap, in *Rass. Trib.*, 2005, pagg. 847-852.

LUPI R.-AMATUCCI F., Conclusioni dell'avvocato generale sul caso Irap: perplessità sulla soluzione a regime e sul criterio proposto in via transitoria, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pagg. 757-764.

LUPI R., L'Avvocato generale "guarda" al valore aggiunto, ma non distingue tra consumo e reddito, in *Guida normativa*, 2005, pagg. 3-9.

LUPI R.-MARINI G., Irap e Iva, aspetti giuridici di distinzioni economiche, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pagg. 465-474.

LUPI R.-MONTAGNANI G., Dialettica Iva-Irap e primi confronti giuristi-economisti, in *Dial. dir. trib.*, 2005, pagg. 789-801.

LUPI R.-STEVANATO D., Il valore aggiunto tra Iva e Irap: le due facce di un equivoco, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 2005, pagg. 249-260.

LUPI R., Diritto Tributario. Parte speciale. Milano, 2005.

LUPI R.-STEVANATO D., Il caso IRAP - IVA: la necessità del diritto tributario di riappropriarsi dei concetti economici alla base dell'imposizione fiscale, in Dial. dir. trib., 2004, pagg. 1565-1576.

LUPI R., L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi, in Rass. Trib., 1997, 1407-1428.

MANZONI I., Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Torino, 1965.

MARINO G. Il problema dell'ineducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, in il Fisco, 1999, pag. 13940.

MARINO G., Irap e lavoratori autonomi: prime impressioni sul recentissimo orientamento della Corte di Cassazione, in Il Fisco, 2007, pag. 1226.

MARIOTTI L., Irap, la sentenza UE è pesante, ma vuota, in Diritto e Giustizia, 2006, pagg. 84-90.

MARONGIU G., Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni, in Corr. Trib., 2005, 9, pagg. 702-706.

MARONGIU G., Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie, in Corr. trib., 2005, pagg. 1274-1277.

MARONGIU G., I "tributi propri della Regione" secondo la Corte costituzionale, in GT - Riv. Giur. trib., 2004, 1, pagg. 17-22.

MARONGIU G., Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo, in GT-Riv. Giur. Trib., 2001, 8, pagg. 1001-1005.

MARONGIU G., L'imposta locale sui redditi, in A. Amatucci (a cura di), Trattato di diritto tributario, IV, Padova, 1993, pag. 139.

MARONGIU G., Imposta locale sui redditi, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989, pag. 1.

MARONGIU G., L'incostituzionalità dell'Ilor sui redditi di lavoro autonomo ed i primi orientamenti giurisprudenziale sul suo rimborso, in Giur. comm., 1981, pag. 225-233.

MASTROBERTI A., Deduzione forfetaria per l'Irap in Unico 2009 e ricalcolo per il pregresso, in Pratica fiscale e professionale, 2009, 7, pagg. 17-23.

MICCINESI M., Redditi (Imposta locale sui), in Enc. dir., Milano, 1988, pag. 169.

MICHELI G.A., Corso di diritto tributario, Torino, 1989.

MICHELI G.A., Appunti sull'interpretazione e l'integrazione della legge tributaria, in Opere minori di diritto tributario, Milano, 1982.

MINISTERO PER LA COSTITUENTE, Rapporto della Commissione Economica, V, tII, Roma, 1946.

MOSCHETTI F., Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro, in Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi, in Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999, in il Fisco, 1999.

MOSCHETTI F., La capacità contributiva, Padova, 1993.

MOSCHETTI F., Capacità contributiva, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1988, pag. 59.

MULEO S., Non necessariamente il coltivatore diretto è soggetto ad Irap, in Agricoltura, 2011, 1, pagg. 37-42.

MUSGRAVER A., Who should tax, where and what, in Tax assignment Federal Countries, MC LURE JR. (a cura di), Camberra, 1983.

ODOARDI F., Esclusa l'Irap per i piccoli imprenditori: spunti per una nuova lettura del presupposto impositivo, in Riv. Dir. Trib., 2011, pagg. 91-104.

OLDMAN - CNOSSEN - BIRD - DE' CAPITANI, Letter to the President of the European Court of Justice concerning the Italian Irap and the European VAT, in Dir. Prat. Trib., 2005, pagg. 358-364.

ONIDA P., Economia d'azienda, Torino, 1992.

OPPO G., Impresa e imprenditore (Diritto Commerciale), in Enc. giur. Treccani, XVI, Roma, 1989.

OPPO G., L'impresa come fattispecie, in Riv. dir. civ., 1982, pagg. 109-126.

PALADIN G., Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana, in Riv. Dir. Trib., 1997, pagg. 305-322.

PALADINI R., L'Irap come imposta sul prodotto netto, in Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi, Atti del convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999, in il Fisco, 1999.

PERRONE A., Contributo alla definizione del presupposto dell'Invim, Macerata, 1974.

PERRONE CAPANO R., Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica, in Rass. Trib., 2006, pagg. 1231-1263.

PETRANGELI P., Lo sconto Irap "a forfait" per le imposte sul reddito, in Corr. Trib., 2009, 2, pagg. 91-97.

PEVERINI L., Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale, in Riv. Dir. Trib., 2011, pagg. 449-517.

PISTONE P., L'Irap e la giurisprudenza comunitaria in tema di imposizione del valore aggiunto alla vigilia della pronuncia della Corte di Giustizia, in Dial. Dir. Trib., 2004, pagg. 1745-1752.

POLANO M., Impresa nel diritto tributario, in Dig. IV, disc. priv., sez. comm., VII, Torino, 1992.

PORCARO G., Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione, in Rass. Trib., 2002, pag. 976

POTTITO E., voce Soggetto passivo d'imposta, in Enc. Dir., XLII, Milano, 1990, pag. 1320.

PROCOPIO M., L'imposta regionale sulle attività produttive. Rassegna di giurisprudenza, in Dir. Prat. Trib., 2008, pagg. 527-624.

PROCOPIO M., Irap e Iva: due tributi di segno opposto, in Dir. Prat. Trib., 2006, pagg. 1295-1302.

PROCOPIO M., L'asserita incompatibilità dell'Iva con la normativa comunitaria, in Dir. Prat. Trib., 2005, pagg. 629-670.

PROCOPIO M., L'oggetto dell'Irap, Padova, 2004, pag. 45.

PROCOPIO M., L'Irap e le aliquote differenziate, in Rass. Trib., 2003, pag. 1443-1447.

REDI M., Irap: presupposto d'imposta e capacità contributiva, in Boll. Trib., 1999, pag. 25

REDI M., Irap: presupposto d'imposta, base imponibile e capacità contributiva, in Boll. Trib., 1998, pagg. 916-919.

RICOSSA S., Dizionario di economia, Torino, 1982.

RISPOLI M., Il valore aggiunto nel controllo della strategia aziendale, in Finanza, Marketing, Produzione, 1983, pagg. 69-88.

RIVOLTA G.C.M., La teoria giuridica dell'impresa e gli studi di Giorgio Oppo, in Riv. dir. civ., 1987, 203-236.

RUSSO P., Manuale di diritto tributario, Milano, 2002.

SALLUSTIO C., Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative, in Rass. Trib., 2002, pagg. 1297-1319.

SALVATI A., Alcuni spunti in tema di irrazionalità dell'Irap, in Rass. Trib., 1998, pagg. 1627-1636.

SALVINI L., voce Rivalsa nel diritto tributario, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., XIII, Torino, 1997, pag. 40.

SALVINI L., Rivalsa, detrazione e capacità contributiva dell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. Dir. Trib., 1993, pagg. 1287-1327.

SARACENO P., L'imposizione dei redditi di r.m. cat. B. nell'attuale situazione economica, in Riv. Dir. Fin. e Sc. delle Fin., 1964, pag. 264.

SCACCIA G., Gli "strumenti" della ragionevolezza nel giudizio costituzionale, Milano, 2000.

SCHIAVOLIN R., L'autonomia organizzativa nell'Irap: il faticoso sviluppo del "diritto vivente" nella giurisprudenza di merito, in Giustizia Tributaria, 2008, pagg. 15 – 0.

SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici, Milano, 2007.

SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttive, in Commento agli interventi di riforma tributaria, Miccinesi (a cura di), Padova, 1999.

SCHIAVOLIN R., Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva, in Riv. Dir. Trib., 1998, pagg. 737-747.

SCHIAVOLIN R., La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo, in Trattato di diritto tributario (diretto da A. Amatucci), tomo I, Padova, 1994.

SCIOSCIOLI V., Rassegna della letteratura nord-americana sulla imposta sul valore aggiunto, in AA.VV. Studi sull'imposta sul valore aggiunto, Milano, 1968.

SESSA G., L'imposta sul valore aggiunto. Teoria generale, sistemi comparati, Roma, 1971.

STEVANATO D., Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario, Padova, 1994.

STEVE S., Lezioni di scienza delle finanze, Padova, 1972, pag. 421

STUDENSKY P., Toward a theory of business taxation, in Journal of political Economy, 1949.

TESAURO F., Istituzioni di diritto tributario. Vol 1- Parte generale, Torino, 2003.

TINELLI G., Redditi d'impresa, in Tinelli (a cura di), Commentario al testo unico delle imposte sui redditi, Padova, 2009.

TINELLI G., Istituzioni di diritto tributario, Padova, 2003.

TINELLI G., Il reddito d'impresa nel diritto tributario, Milano, 1991.

VANONI E., Natura e interpretazione delle leggi tributarie, Padova, 1932.

VERNA G., Dubbi di costituzionalità sulla deduzione forfetaria dal reddito d'impresa di interessi passivi e costi di lavoro assoggettati ad Irap, in Riv. Dir. Trib., 2011, pagg. 121-140.

VERNA G. e MOSCATO D., Il presupposto oggettivo dell'Irap: profili dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito, in *Il Fisco*, 2002, pag. 5272.

VICINI RONCHETTI A., Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pag. 775-803.

VILLANI S., Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere, in *Riv. Trib. Loc.*, 2005, pagg. 157-173.

VISCO V., Intervento al Convegno Irap, imprese e lavoro autonomo. Profili costituzionali e applicativi, in *Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999*, in *il Fisco*, 1999, pag. 10033.

VISCO V., Riflessioni a margine dell'istituenda Irap, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, pagg. 879-887.

ZANETTI G., *Economia dell'impresa*, Bologna, 1988.

ZIZZO G., I redditi di impresa, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2009.

ZIZZO G., Mano libera al legislatore nel periodo transitorio, in *Il Sole 24Ore* del 20 gennaio 2005.