

## RIASSUNTO

Il presente elaborato ha affrontato le tematiche sviluppate dalla dottrina giuridica e economica rispetto una eventuale modifica o abolizione del tributo, definito da alcuni il più odiato dagli imprenditori italiani: l'Irap. In effetti, le polemiche rispetto i meccanismi alla base dell'imposizione tributaria legata a tale tributo seguono l'Irap sin dalla sua introduzione ed ancora oggi non risultano per nulla placate. Si potrebbe dire che il dibattito, aspro e polemico, sull'Irap segua delle traiettorie oscillanti e si riproponga in modo strenuo nei momenti di crisi e più in generale di recessione economica. Occorre precisare che ormai da quasi un decennio, riferendosi agli eventi più recenti, l'Italia attraversa un momento di crisi molto grave. Periodo che non accenna a terminare; anzi quasi quotidianamente, malgrado annunci e ventate di ottimismo che sopraggiungono da ormai diversi e sempre più disomogenei schieramenti politici, si apprendono notizie drammatiche in termini di andamento economico generale, fallimento di realtà produttive, perdita di posti di lavoro. In una parola la crisi economica che caratterizza il Paese appare oggi irreversibile e destinata a stressare

ancora di più le deboli dinamiche economiche esistenti. Dinamiche produttive che sono l'unica speranza per agganciare un sentiero di crescita e di produzione del valore più duraturo possibile. I margini di manovra in mano ai decisori di politica economica, nonostante alcuni di essi diffondano messaggi diversi, sono molto limitati a causa del pesante indebitamento che caratterizza lo Stato Italiano. Tale dato è di importanza fondamentale in quanto l'analisi proposta, attraverso lo studio delle diverse proposte legate all'abolizione dell'Irap o ad una sua riduzione, giungono infatti al nodo cruciale del gettito. Un'abolizione del tributo porterebbe, infatti, a notevoli benefici ma il problema rimane quello del gettito che è di vitale importanza per lo Stato Italiano soprattutto in tale particolare frangente. Di queste tematiche si parla nella parte finale dell'elaborato e soprattutto nel capitolo terzo e quarto, all'interno del quale vengono affrontate le questioni più attinenti all'aspetto finanziario del tributo ed agli effetti che lo stesso produce all'interno del sistema economico. Nell'ultima parte, invece, si affronta la tematica delle possibili modificazioni che possono caratterizzare il tributo ed in particolare una sua riduzione oppure una possibile abolizione. I primi due capitoli affrontano invece le tematiche più vicine al diritto tributario e quindi le caratteristiche giuridiche del

tributo oltre alle famose problematiche di costituzionalità. Proprio rispetto le caratteristiche del tributo occorre dire che l'Irap esce sconfitta da un potenziale confronto con i principi della nostra costituzione, in particolare, con il principio di capacità contributiva. Si tratta di un confronto necessario, di un esame che qualsiasi provvedimento normativo deve superare, pena la sopravvivenza stessa della norma. Non è, pertanto sufficiente che un tributo sia razionale, ossia supportato da una robusta giustificazione, da un punto di vista economico, ma deve essere anche costituzionalmente legittimo. Per questa ragione, nel primo capitolo, dopo aver fornito una possibile giustificazione economica alla luce del principio del beneficio, abbiamo indagato se il presupposto d'imposta potesse legittimamente configurarsi come manifestazione di capacità contributiva, in conformità con l'articolo 53 della costituzione. Occorre dire che il rapporto Irap Costituzione non è stato sempre lineare. L'IRAP per la sua struttura e per le modalità di determinazione della base imponibile si presta a rilievi di natura costituzionale. La Commissione Gallo nei lavori preparatori del tributo ha colto una giustificazione costituzionale sostanzialmente nuova, facendo esplicito riferimento al principio del beneficio per il quale lo svolgimento di attività produttive comporterebbe costi e

diseconomie per la collettività, alla cui tutela gli enti locali sono tenuti ad intervenire, coprendo i relativi oneri con apposito tributo. L'impresa è tenuta al pagamento dell'Irap poiché crea ricchezza sotto forma di valore aggiunto prescindendo dai destinatari di tali ricchezze<sup>1</sup>.

Schematizzando, l'incostituzionalità dell'Irap ha riguardato soprattutto il contrasto con l'art. 53 Cost. oltre all'equiparazione che si realizza attraverso l'indiscriminato assoggettamento all'Irap, tra l'esercizio di arti e professioni e l'attività di impresa, e, per converso, la discriminazione delle attività di lavoro autonomo "pure" rispetto a quelle di lavoro di dipendente ed alle attività assimilate al lavoro autonomo, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 del TUIR, non assoggettate al tributo. Ulteriore problematica è quella legata alla ricerca di una unica e comune unità di misura<sup>2</sup>. Tale prassi non esprime necessariamente un'identica capacità contributiva (come anzi dimostrato proprio dalla necessità di cercare un comune denominatore tra presupposti economici diversi), dato che la produzione di uno stesso "valore" può essere costato differenti sforzi

---

<sup>1</sup> BARDAZZI R., DI MAJO A., PAZIENZA M. C., L'IRAP: un'imposta ancora virtuosa?, Studi e Note di Economia, n.1, 2006

<sup>2</sup> SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttiva. Profili sistematici, 2007

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. A ciò deve sommarsi poi che l'introduzione dell'Irap 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<sup>3</sup>. Quindi, se un particolare settore imprenditoriale (come per esempio quello agricolo) risultava eccessivamente penalizzato dall'introduzione dell'IRAP e al tempo stesso risultava in una condizione di precarietà e debolezza strutturale, era logico e necessario che, proprio in considerazione dei fini sociali ed etici, che per primi devono guidare l'azione del legislatore, si prevedesse una riduzione dell'IRAP per tali soggetti; riduzione che però al tempo stesso non incidesse sul gettito: naturale dunque decidere di incidere con un'aliquota maggiorata su quel settore (bancario/finanziario) che, da una parte, risultava il più avvantaggiato dalla riforma e dall'altra era anche il più solido e in

---

<sup>3</sup> BORDIGNON, M. Fuori dal pantano dell'IRAP, disponibile alla pagina [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 2009

grado di assicurare il perseguimento di quei fini sociali di cui all'art. 41 Cost., laddove si prevede appunto che "la legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali"<sup>4</sup>.

Le censure di incostituzionalità sono state sottoposte al giudizio della Corte Costituzionale diverse volte e sono state oggetto di diverse pronunce<sup>5</sup>.

In ordine di tempo e di importanza possiamo collocare la sentenza 156 del 2001, le ha dichiarate inammissibili e ha confermato la piena legittimità del D. Lgs. 446 del 1997 e la sua piena rispondenza ai principi costituzionali<sup>6</sup>.

Inoltre la Consulta ha ribadito che l'Irap è un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate e ha riconosciuto in tale valore aggiunto, strettamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva. Ha dichiarato, in sostanza,

---

<sup>4</sup> PALUMBO G., Legittimità costituzionale delle aliquote IRAP differenziate per settore bancario e finanziario - nota a sentenza, in Riv. Scuola superiore economia e finanze, 2005, p. 89 e ss.

<sup>5</sup> Corte Costituzionale 10/04/2003 n. 124 in Giur Cost, 2004, III, 785 e ss.

<sup>6</sup> SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttiva. Profili sistematici, 2007

pienamente conforme ai principi di capacità contributiva e di uguaglianza, l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, siano esse di carattere imprenditoriale o professionale, essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta. La Corte, inoltre, nel ritenere l'elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa di impresa, ha altresì precisato, con riferimento all'attività di lavoro autonomo, che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui, condizione questa da verificare, in assenza di specifiche disposizioni normative, in via di fatto<sup>7</sup>. Proprio da tale riferimento operato dalla Consulta è stata tratta la conclusione che certe attività professionali debbano essere escluse dall'Irap, in quanto appunto, prive dell'elemento organizzativo. Tale impostazione è stata confermata nuovamente con l'ordinanza della Corte Costituzionale del 10/04/2003 n. 124 con la quale la Consulta ha ribadito come rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, la quale può

---

<sup>7</sup> TABELLINI, G. L'Irap zavorra il volo delle Pmi oltre la crisi, disponibile alla pagina, [ilSole24Ore](#) 2009

essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale<sup>8</sup>.

In generale si può affermare che l'attività della Corte Costituzionale è stata storicamente orientata a considerare l'Irap come un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, e riconoscono che tale valore aggiunto, strettamente connesso all'elemento organizzativo, sia un idoneo indice di capacità contributiva.<sup>9</sup> La Consulta ha dichiarato, in sostanza, pienamente conforme ai principi di capacità contributiva e di uguaglianza, l'assoggettamento all'imposta del valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, siano esse di carattere imprenditoriale e/o professionale, essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta.

Proprio da tale affermazione si è giunti alla conclusione che certe attività professionali debbano essere escluse dall'Irap, in quanto appunto, prive dell'elemento organizzativo<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttiva. Profili sistematici, 2007

<sup>9</sup> FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2009

<sup>10</sup> BORDIGNON, M. Fuori dal pantano dell'IRAP, disponibile alla pagina [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 2009



In pratica l'Irap non sarebbe dovuta se l'attività è svolta in assenza di elementi di autonoma organizzazione; non deve cioè esservi l'impiego di lavoro altrui (dipendenti o collaboratori) e i beni strumentali non devono eccedere quelli di un qualunque contesto familiare (ad esempio, computer, fax, telefono, stampante ecc.). In merito, la sentenza della Corte di Cassazione n. 21203 del 16 febbraio 2007, chiarì che l'attività professionale non necessariamente si connota dell'elemento dell'organizzazione, in mancanza della quale il professionista resta escluso dall'applicazione dell' Imposta. Non sono solamente le problematiche costituzionali ad aver caratterizzato l'Irap dalla sua introduzione ai giorni nostri.

Un possibile intervento di riforma del tributo in esame potrebbe passare per un eventuale spacchettamento dell'Irap in tre diverse componenti e cioè il costo del lavoro, gli interessi e il reddito di impresa. Questa ipotesi mira a mitigare il sentimento di avversione suscitato nel sistema produttivo dall'inserimento dell'imposta. La distinzione del tributo in tre differenti forme di prelievo rende più evidente il collegamento tra il prelievo stesso e le differenti basi imponibili: la tassazione del costo del lavoro sarebbe così più facilmente riconducibile alla contribuzione sanitaria soppressa con l'introduzione dell'Irap; la tassazione del reddito d'impresa con una

aliquota del 4.25% a titolo di addizionale all'Ires; la tassazione degli interessi passivi recuperata attraverso la deducibilità degli stessi oneri non deducibili dalla base imponibile Ires, almeno per una quota<sup>11</sup>. Forse gli effetti diretti di una eventuale abolizione dell'Irap potrebbero ripercuotersi direttamente sul processo di decentramento fiscale che è stato un obiettivo primario del processo di riforma degli ultimi anni. In un'ottica sovranazionale, questa impostazione, si identifica con l'esigenza di un profondo rinnovamento istituzionale orientato al modello europeo federalista, che trova il suo punto di riferimento nel principio di sussidiarietà fissato dal Trattato di Maastricht in forza del quale lo Stato deve intervenire solo nelle materie per le quali gli organi sotto ordinati, nel rispetto delle proprie competenze, non possono agire e decidere in modo efficace e costruttivo. In ambito più prettamente nazionale, invece, il federalismo lo possiamo inquadrare come un valido strumento per dare attuazione al disegno autonomistico della Costituzione; un mezzo per aggregare il paese e non disunirlo, che fa della perequazione solidaristica verso le aree meno sviluppate il

---

<sup>11</sup> SOCCI, C. Una sam biregionale per le marche. In *Matrici regionali di contabilità sociale e analisi di politiche economiche: il caso della Liguria, Toscana e Marche* (curato da Fossati, A. e Targetti, R.). 2004, Franco Angeli, Milano, p. 145 e ss.

presupposto del processo federale e non uno strumento di difesa degli effetti collegati al federalismo. In altre parole si vuole attribuire un nuovo significato ad una preesistente esigenza di superamento di una stato accentratore e di un sistema tributario sostanzialmente inadeguato, rilanciando sul fronte delle entrate le autonomie locali attualmente deresponsabilizzate, inefficaci caratterizzate da sprechi e vincoli degli organi sovraordinati<sup>12</sup>. Costituisce, cioè, un criterio cardine dell'organizzazione della società nazionale in un contesto politico - sociale - economico basato sull'Autonomia Finanziaria degli enti locali<sup>13</sup>. In particolare un ulteriore provvedimento di riforma potrebbe prevedere quello di attribuire alle regioni obiettivi più consoni in riferimento alle basi imponibili colpite e soggetti passivi che per l'ammontare del gettito assicurato, strumenti ritenuti consoni a gestire autonome politiche nei settori di competenza riconosciuti dalla Costituzione, nell'ambito di un più generale orientamento nel senso del decentramento e del federalismo fiscale. Inoltre svincolare le Regioni dalle decisioni "autoritarie" che il governo centrale assume in ordine alla politica finanziaria, in particolare alla ripartizione delle risorse tra strutture centrali e quelle

---

<sup>12</sup> MARONGIU G, "I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici", Giappichelli, Torino, 1995, p. 145 e ss.

<sup>13</sup> PENNETTA D., Il federalismo fiscale, Stampato in Italia, Milano, 127 e ss.

periferiche<sup>14</sup>. Per attuare questi due obiettivi la Commissione preposta allo studio della riforma fiscale ha ritenuto opportuno attuare alcune scelte precise: 1) conferire alle regioni nuovi poteri in termini di manovra tributaria, nel rispetto del canone fondamentale del federalismo fiscale, strettamente collegato alla responsabilità dei governi decentrati. 2) inserire la nuova fiscalità nell'ambito del sistema tributario già esistente, contribuendo verso una sua effettiva semplificazione ed evoluzione verso soluzioni più rispondenti a principi di equità. Il tutto mantenendo assolutamente invariata la pressione fiscale complessiva. Le motivazioni che hanno portato queste conclusioni sono da ricercare nei principali difetti e pecche del vigente sistema finanziario regionale. Innanzitutto la scarsa autonomia dal lato delle spese; la maggioranza delle entrate da trasferimento delle regioni a statuto ordinario, infatti, è a destinazione vincolata. Non solo per effetto della preponderanza della spesa sanitaria, ma anche per l'imposizione di modalità di spesa in altri settori. Se già con la legge di bilancio del 1996 sono stati eliminati i condizionamenti dello stato per un complesso di finanziamenti, non diretti al settore sanitario, in misura consistente,

---

<sup>14</sup> FIORILLO, F. E MONTESI, E., Impatto sul reddito disponibile di tariffe e imposte locali. *Economia Pubblica*, 2004, p. 146 e ss.

occorre approfondire interventi di questo tipo per rendere i bilanci regionali realmente discrezionali, in grado cioè di rispecchiare le decisioni autonome dei rappresentanti delle collettività di ciascuna regione. Peraltro credo opportuno evidenziare come dinanzi alla preponderanza della spese sanitarie e le caratteristiche di servizio nazionale di questo settore, un aumento delle autonomie di spesa delle regioni può realizzarsi, credo, solo nell'ambito di un più ampio e generale progetto di riforma di ambito costituzionale, in particolare dell'art. 117. Risulta essere abbastanza chiaro, anche alla luce di quanto appena affermato, che l'abolizione o la riduzione dell'imposta deve essere vincolata alla presenza di logiche decisamente ben definite ed importanti da un punto di vista macroeconomico. Ammesso quindi che si riesca a superare lo scoglio del gettito occorre dire che se l'obiettivo è quello di sostenere le imprese in crisi di liquidità, la riduzione del prelievo fiscale, a prescindere dal fatto che sia realizzata intervenendo sull'Irap o sulle imposte sui profitti, potrebbe rivelarsi inutilmente costosa, in quanto rivolta in modo indifferenziato a tutte indistintamente. Altre misure sarebbero preferibili, quali la restituzione dei crediti che le aziende vantano nei confronti delle amministrazioni pubbliche, che hanno come ricaduta l'allungamento dei termini di pagamento reciproco fra

le imprese stesse, o il rafforzamento dei fondi di garanzia sul rischio di credito, in modo da ridurre l'esposizione a tale rischio da parte delle banche. Se, invece, l'obiettivo attraverso una riduzione o abolizione dell'aliquota sarebbe quello di ricorrere alla leva fiscale si potrebbe pensare ad una riduzione della tassazione che dovrebbe essere condizionata al fatto che gli imprenditori mettano i propri capitali nelle imprese o ve li lascino, come più volte auspicato da Confindustria. Ma se il rafforzamento patrimoniale delle imprese fosse l'obiettivo, è evidente che sarebbe poco opportuno ridurre, in via permanente, proprio l'unica imposta che non favorisce il ricorso all'indebitamento. Meglio sarebbe rendere permanente il cosiddetto "bonus ricapitalizzazioni" (una deduzione temporanea, limitata a cinque esercizi, pari al 3 per cento dell'aumento di capitale effettuato dai soci persone fisiche fino al 5 febbraio 2010, entro 500mila euro), estendendolo al reinvestimento degli utili. Insomma, meglio sarebbe rendere l'Ires più neutrale rispetto alle scelte finanziarie, favorendo il finanziamento con capitale proprio<sup>15</sup>. Sempre con riferimento al gettito, infine, per una eventuale abolizione dell'Irap le risorse potrebbero essere trovate solamente se solo vi fosse la volontà

---

<sup>15</sup> GIANNINI S., GUERRA M.C., Perché abolire l'Irap, Lavoce.info

politica di intervenire e cambiare, seriamente, il mercato imprenditoriale e industriale italiano, in un'ottica non più semi-statalista, ma veramente di concorrenza, merito e capacità, senza che i sani paghino per mantenere in vita gli inefficienti, il cui futuro produttivo appare già segnato, rischiando così di ripercuotersi sull'impresa sana del Paese.