

**UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI
NAPOLI
FEDERICO II**

FACOLTA' DI GIURISPRUDENZA



**DOTTORATO DI RICERCA IN
ISTITUZIONI POLITICHE AMBIENTALI,
FINANZIARIE, PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXV CICLO**

**IRAP, UN CASO DI SCUOLA DI ANTINOMIE
INCONCILIABILI: PROFILI COSTITUZIONALI
ED EUROPEI**

**Coordinatore
Chiar.mo Prof
Raffaele Perrone Capano**

**Candidata
dott.ssa
Maria Villani**

INDICE

Introduzione.....5

Sezione I - I profili distributivi del tributo, tra evanescenza della motivazione in base al beneficio e sviamento del principio di capacità contributiva

Capitolo I - Capacità contributiva e discriminazione qualitativa dei redditi: dall'imposta di ricchezza mobile all'Ilor

1. La discriminazione qualitativa dei redditi nell'esperienza italiana.....10
2. La Corte costituzionale sottrae i redditi di lavoro alla discriminazione qualitativa.....16
3. La riforma tributaria nella metà degli anni '90 apre la strada all'introduzione dell'Irap.....21
4. L'imposta regionale sulle attività produttive: gli elementi costitutivi del tributo.....30
5. Il presupposto del tributo e i dubbi di costituzionalità: la Corte costituzionale lascia nel limbo il lavoro autonomo e salva l'impianto del tributo.....37
6. Imposizione e tutela delle libertà economiche: interferenze ed antinomie tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione, alla luce del principio di unità del sistema finanziario.....52

Capitolo II - Irap e Iva, tra limiti imposti dal diritto europeo e dilatazione della discrezionalità tributaria

1. Principi generali di deducibilità e discrezionalità legislativa.....58
2. La questione di costituzionalità.....68
 - 2.1. Segue: Questione di economia.....74
3. Imposizione e limiti all'attività economica tra Irap ed Iva.....84
4. L'incidenza dell'Irap sul fattore lavoro: la penalizzazione delle imprese *labour intensive*.....88
5. Valore aggiunto della produzione e finanziamento della spesa sanitaria: una difficile convivenza con il principio di ragionevolezza.....95

SEZIONE II - Iniziativa economica e tutela della concorrenza, tra libertà fondamentali europee e principi costituzionali

Capitolo III - Libertà di iniziativa economica, tutela della concorrenza, capacità contributiva: quando le antinomie sovrastano i principi

1. L'incidenza dell'Irap sul principio di concorrenza: la discriminazione delle attività manifatturiere ad elevato valore aggiunto rispetto alle importazioni.....102
 - 1.1. Segue: Le attività manifatturiere e l'incremento alla discriminazione.....113
2. Irap e federalismo regionale: un tributo anomalo che accentua le differenze territoriali.....116

Capitolo IV - L'Irap, una scomoda coesistenza con il diritto europeo

1. L'Irap e la tutela della concorrenza: l'incompatibilità della discriminazione inversa dopo il Trattato di Lisbona.....	122
2. L'Irap tra libertà europee, garanzie e limiti costituzionali alle attività economiche del principio di capacità contributiva.....	125
3. Capacità contributiva e libertà economica: l'incompatibilità dell'Irap..	131
4. L'Irap incide sulla libertà di movimento dei capitali.....	135
<i>Considerazioni conclusive.....</i>	<i>141</i>
<i>Bibliografia.....</i>	<i>151</i>

Introduzione

Sostenere che le imposte non siano amate può sembrare un'affermazione quantomeno banale; se tuttavia i termini del problema vengono invertiti, il prodotto non dovrebbe cambiare. Invece è un dato di comune esperienza che non tutte le imposte provocano la stessa reazione negativa nei contribuenti. Basti fare riferimento a quanto avvenuto negli ultimi mesi a proposito della nuova imposta immobiliare (Imu), per rendersi conto che vi sono imposte che più di altre sono circondate da un'ampia impopolarità.

L'esperienza ci dice che le imposte impopolari sono quelle caratterizzate o da un procedimento attuativo frutto di improvvisazione (è il caso dell'Imu, la cui introduzione è stata anticipata per decreto legge¹); o di imposte caratterizzate da profili distributivi poco trasparenti, sostanzialmente punitive per ampie categorie di contribuenti e in cui il decreto delegato attuativo ha accentuato questo caratteri: si pensi all'Irap. In entrambe le situazioni, a ben vedere, si è in presenza di un'imposta entrata in vigore per decreto-legge (Imu), dunque in contrasto con lo Statuto dei diritti del contribuente; ovvero di un tributo in cui il decreto delegato, non ha tenuto conto dei criteri direttivi stabiliti dalla legge delega per profili distributivi rilevanti (Irap).

Due imposte, dunque, nei confronti delle quali il voto espresso dal Parlamento è ben lontano da quel concetto di consenso all'imposta, che è alla base della nascita dello Stato costituzionale moderno, fondato sulla separazione dei poteri e la riserva di legge in campo tributario.

Fra queste ultime quello dell'Irap è un vero e proprio caso di scuola; tanto vero che i difensori di questo tributo singolare, per sottolinearne le ragioni che nel 1997 avevano condotto all'introduzione di questa imposta anomala, hanno fatto spesso ricorso alla formula di tributo datato².

¹ D.lgs. d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, (articoli 7, 8 e 9), in *G.U.*, 23 marzo 2011, 67.

² La bibliografia sull'Irap è vastissima. Indico qui una selezione di lavori monografici o pubblicati sulle riviste scientifiche, che si segnalano per aver approfondito le problematiche di maggior interesse del nuovo tributo. AMATUCCI F., *Caso Irap e sovranità tributaria della Corte di giustizia nell'individuazione dei limiti temporali delle sentenze di incompatibilità comunitaria*, in *Dialoghi Dir. Trib.*,

L'affermazione che l'Irap sia un tributo datato, presenta più di un elemento di verità; una datazione, tuttavia, che non è il risultato di un'accelerazione del processo

2005, 5, pp. 757 e ss.; ANTONINI L., *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano*, in *Le Regioni*, 2004, 1, pp. 258 e ss.; ARACHI G. – ZANARDI A., *Distorsioni applicative dell'Irap nell'intermediazione finanziaria*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005; BAGGIO R., *Profili di irrazionalità e di illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. trib.*, 1997, 9, pp. 633 e ss.; BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1, pp. 292 e ss.; BATTISTONI FERRARA F., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, 1, pp. 95 e ss.; Id., *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 860 e ss.; BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. e prat. Trib.*, 1999, 1, pp. 450 e ss.; BUCCICO C., *L'Irap nel sistema tributario italiano*, ESI, Napoli, 2000; CERIANI V. – GUERRIERI G., *Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2004, 6, pp. 2005 e ss.; COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003; CORASANITI G., *I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, 3, pp. 427 e ss.; DE' CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, 2, pp. 1045 e ss.; DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010; DE MITA E., *Irap, Torino sbaglia nel gioco di anticipo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, 2; DI GIOVANNI A., *Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, 2002; FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, 1, pp. 500 e ss.; Id., *Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, pp. 788 e ss.; Id., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 1, pp. 889 e ss.; FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, 1, pp. 636 e ss.; FICARI V., *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004; FREGNI M. C., *Autonomia tributaria delle regioni e riforma del titolo quinto della Costituzione - Diritto tributario e Corte costituzionale*, ESI 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, 1, pp. 843 e ss.; GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, 3, pp. 627 e ss.; Id., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002, 2, pp. 131 e ss.; Id., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo titolo quinto della costituzione*, in *Rass. Trib.*, 2005, pp. 1033 e ss.; LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 1407 e ss.; MALVEZZI M. I., *Una nota sul principio di capacità contributiva e l'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1999, 1; MARONGIU G. – A. BODRITO A., *L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in AMATUCCI A., (a cura di) *Trattato di diritto tributario, Appendice*, Padova, 2001; MELIS G., *Ancora sulla disapplicazione dell'Irap da parte del giudice nazionale*, in *Dir. Prat. Trib. Internaz.*, 2005; MOCCI G. – ONETO C., *Irap. L'imposta regionale sulle attività produttive*, Milano 2001; MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 1, pp. 735 e ss.; OSCULATI A., *Decentramento finanziario e autonomia tributaria. Irap o Irpeg "regionalizzate"?*, in *Rass. Trib.*, 2003, 3, pp. 972 e ss.; PAPARELLA F., *Prime considerazioni sugli aspetti applicativi dell'Irap in materia di enti non commerciali (e di enti pubblici in particolare)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, 1, pp. 989 e ss.; PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. Trib.*, 2006, 4, pp. 1231 e ss.; POLANO M., *La rilevanza dell'organizzazione ai fini positivi nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in PERRONE L. – BERLIRI C. (a cura di) *Diritto tributario e Corte costituzionale*, ESI, Napoli, 2006; PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, Padova, 2003; SALVATI A., *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, 6, pp. 1627 e ss.; SCHIAVOLIN R., *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, 7/8, pp. 737 e ss.; Id., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999; STEVANATO D., *La logica della pex e il suo adattamento all'Irap*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2006; TESAURO F., *Le basi costituzionali della finanza regionale e locale*, in *Fin. Loc.*, 2005, 9, pp. 13 e ss.; VILLANI S., *Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere*, in *Riv. Trib. Locali*, 2005, 2, pp. 157 e ss.; VITALETTI G., *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, pp. 52 e ss.

evolutive della politica tributaria dell'ultimo decennio, quanto piuttosto il risultato di un tributo figlio di equilibri che apparivano (agli osservatori più attenti) fuori del tempo anche all'atto dell'introduzione di questa imposta sostitutiva dell'Ilor e di un ventaglio di altri tributi minori.

Prima di analizzare le ragioni e le antinomie della struttura di questa imposta nata fuori tempo massimo, occorre sinteticamente guardare ai precedenti dell'Irap e, dunque, cercare di analizzare il ruolo assunto dall'Ilor nell'ambito della riforma tributaria del 1972/73; nonché le ragioni che hanno condotto nel 1997 ad archiviare questo tributo e ad introdurre la nuova imposta regionale sulle attività produttive.

All'origine dell'Ilor³ nel più ampio quadro di riforma del sistema tributario dello Stato (introdotto con la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, e con i successivi decreti delegati approvati con i d.p.r. nn. 597, 598, 599 del 23 settembre del 1973) sta il concetto di discriminazione qualitativa dei redditi, finalizzata a rendere relativamente meno onerosa l'imposizione dei redditi da lavoro dipendente rispetto agli altri redditi, aumentando in particolare gli oneri fiscali a carico degli altri redditi di lavoro.

Come vedremo, l'introduzione della nuova imposta si era resa necessaria⁴ per la difficoltà di attuare un meccanismo di discriminazione qualitativa dei redditi all'interno del nuovo modello di imposta personale, caratterizzato da generalità e progressività; caratteristiche che non si prestavano a realizzare un sistema di discriminazione qualitativa inserita nella nuova imposta sui redditi, personale e progressiva.

Un principio (quello della discriminazione qualitativa) che aveva accompagnato fin dai primi passi il nascente Stato unitario e ha rappresentato, per oltre un secolo, il nucleo centrale di un modello di imposizione del reddito su base

³ Per una descrizione delle motivazioni che avevano condotto all'istituzione dell'imposta locale sui redditi Ilor nell'ambito della riforma tributaria del 1972/73 cfr. MARONGIU G., Voce *Imposta locale sui redditi (ILOR)*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989; cfr. anche MICCINESI M., Voce *Redditi (Imposta Locale sui)* in *Enciclopedia del Diritto*, vol. XXXIX, Milano, 1988.

⁴ L'evoluzione del concetto di discriminazione qualitativa dei redditi lungo l'arco della nostra storia fiscale è tratta dalla Voce *Redditi, (Imposta Locale sui)* curata da MICCINESI M., op. cit., vol. XXXIX, Milano, 1988, pp. 169 e ss.

proporzionale, che assicurava, tuttavia, una moderata progressività per deduzione e per classi.

Prima di entrare nel vivo dell'argomento oggetto della Tesi, mi sembra opportuno indicare alcune questioni di metodo, per orientare il lettore.

Una Tesi descrittiva dei principali aspetti dell'imposta italiana sulle attività produttive, soffermandosi su profili di diritto europeo; ovvero sulle questioni più dibattute che hanno accompagnato i primi quindici anni di vita (quantomeno travagliata) della nuova imposta, con interventi giurisprudenziali che hanno interessato sia la Corte di giustizia, sia la Corte costituzionale (comunque non risolutivi), difficilmente potrebbe avere l'ambizione di offrire ulteriori contributi di qualche interesse.

Tuttavia, se non ci si limita ad esaminare le questioni più note, nelle quali (per via anche di scelte discrezionali del legislatore) spesso si confondono questioni di opportunità con altre in cui gli effetti evidenziano crescenti profili di irragionevolezza, tali da metterne in discussione la compatibilità con principi fondamentali del diritto nazionale ed europeo, allora i temi di approfondimento offerti da questa imposta non mancano e sono tutt'altro che privi di rilevanza.

Tanto anche alla luce dell'evoluzione che ha caratterizzato negli ultimi anni il diritto europeo e, per conseguenza quello nazionale; trasformazioni che hanno messo in evidenza profili più subdoli, non per questo meno gravi, rispetto alle distorsioni che l'Irap ha introdotto rispetto al funzionamento del mercato interno. La Tesi, quindi, ruoterà intorno alle interferenze e alle antinomie che caratterizzano questo tributo che non può essere assimilato a nessun'altra imposta vigente all'interno dell'Unione europea: a partire dalla *taxe professionnelle* (francese) e dalla *gewerbesteuer* (tedesca).

L'obiettivo della ricerca si è concentrato, pertanto, sugli effetti meno noti, ma non per questo meno forieri di distorsioni, incompatibili sia con i principi del diritto europeo, che talvolta vengono superficialmente ignorati o aggirati; sia con il confronto imposto quotidianamente da mercati sempre più ampi e più concorrenziali, che ormai da anni ha messo in crisi il nostro ordinamento tributario

e, per questa via, la nostra economia, che mostra ormai difficoltà a crescere. Appaiono, difatti, sempre più evidenti gli effetti combinati di una burocrazia che soffoca le imprese e di un fisco che ormai mina ad ogni aumento di imposte, una quota di ricchezza nazionale tre volte maggiore di quella che riesce ad incassare, in una spirale perversa che appare inarrestabile.

L'indagine, quindi, si soffermerà sui rapporti tra articolo 53 e articolo 41 della Costituzione, mettendo in rilievo sia le distorsioni che l'Irap introduce nel mercato interno, a partire dai principi e dalle disposizioni di legge poste a tutela della concorrenza e del mercato; sia le interferenze di questo tributo sulle libertà fondamentali che caratterizzano il diritto europeo, a partire dalla libertà di movimento di capitali che provoca effetti distorsivi non sempre evidenti, ma non per questo meno gravi, sull'allocazione delle risorse e degli investimenti in Italia.

Un'interferenza che non può essere certo assorbita e, dunque, risolta nel quadro della cosiddetta discriminazione inversa, che isola i mercati interni da quello europeo; ed è, dunque, sicuramente incompatibile con la sempre più stringente evoluzione in senso unitario del Mercato Unico e, in definitiva, con i principi fondamentali del diritto europeo (dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona).

La Tesi cercherà poi, nelle conclusioni, di individuare una via d'uscita dall'Irap, compatibile con gli stringenti vincoli che caratterizzano la nostra finanza pubblica.

Un percorso orientato dai principi, con l'obiettivo di evidenziare le differenze tra una sommatoria di imposte, onerose, inefficienti, incapaci di assicurare un finanziamento della spesa e degli oneri del debito pubblico. Si prospettino linee guida di un percorso di riforme fiscali, che trovi nei principi fondamentali del diritto europeo e nei principi costituzionali la bussola dispersa nelle contraddizioni e nella difficoltà che hanno accompagnato l'Italia nel tormentato avvio del nuovo millennio.

**SEZIONE I. I PROFILI DIDTRIBUTIVI DEL TRIBUTO, TRA
EVANESCENZA DELLA MOTIVAZIONE IN BASE AL
BENEFICIO E SVIAMENTO DEL PRINCIPIO DI CAPACITA'
CONTRIBUTIVA**

**CAPITOLO I. Capacità contributiva e discriminazione qualitativa dei
redditi nell'esperienza italiana: dall'imposta di ricchezza mobile all'Ilor**

1. La discriminazione qualitativa dei redditi nell'esperienza italiana – 2. La Corte costituzionale sottrae i redditi di lavoro alla discriminazione qualitativa – 3. La riforma tributaria nella metà degli anni '90 apre la strada all'introduzione dell'Irap – 4. L'imposta regionale sulle attività produttive: gli elementi costitutivi del tributo – 5. Il presupposto del tributo e i dubbi di costituzionalità: la Corte costituzionale lascia nel limbo il lavoro autonomo e salva l'impianto del tributo

1. La discriminazione qualitativa dei redditi nell'esperienza italiana

La prima forma di discriminazione qualitativa dei redditi risale alla legge 14 luglio 1964, n. 1830, che istituisce l'imposta sul reddito di ricchezza mobile. L'obiettivo della discriminazione qualitativa, per oltre cinquant'anni e, cioè, fino alla riforma del 1917 (che aveva introdotto un meccanismo ulteriore di discriminazione qualitativa attraverso la previsione di diverse categorie reddituali, in funzione del loro carattere di redditi da puro lavoro, da puro capitale o misti), era stato realizzato all'interno dell'imposta di ricchezza mobile; un'imposta articolata su basi proporzionali, attraverso un abbattimento dell'imponibile graduato in funzione della componente lavoro, all'interno delle varie categorie reddituali..

In particolare, ai sensi dell'articolo 54 del Testo Unico dell'imposta di ricchezza mobile, approvato con regio decreto il 24 agosto 1877, n. 4021, mentre i redditi da capitale erano imponibili per il loro ammontare, i redditi misti da capitale e lavoro, cioè quelli dell'industria, del commercio, lo erano limitatamente ai sei ottavi, mentre per i redditi da solo lavoro (professionali e stipendi) la riduzione scendeva a

cinque ottavi, sino ad attestarsi a quattro ottavi per stipendi, pensioni e assegni pagati da Stato, Province e Comuni.

Con la riforma del 1917 la discriminazione qualitativa all'interno dell'imposta di ricchezza mobile era assicurata in via principale da una diversa graduazione delle aliquote, che era resa possibile dal carattere reale del tributo e dall'applicazione separata dell'imposta alle varie categorie di reddito. Dopo il 1917 la discriminazione qualitativa, dunque, operava attraverso due componenti, di cui una principale rappresentata dalla diversa graduazione delle aliquote nel tributo riformato. Vi era, poi, una componente secondaria, tuttavia non irrilevante a fini distributivi, che era funzione di una detrazione per quota esente, a favore dei redditi di lavoro e di quelli misti.

A loro volta i redditi da lavoro dipendente ed autonomo erano divisi in due categorie differenziate, con un trattamento più favorevole per i redditi da lavoro dipendente rispetto agli altri; questa diversa articolazione, che vedeva un'imposizione moderatamente più onerosa a carico dei redditi da lavoro autonomo (in base alla presunzione che questi redditi consentano più facilmente di sottrarsi in parte al fisco attraverso l'evasione), era rimasta invariata per alcuni decenni.

Fu, infatti, abrogata dalla legge 21 maggio 1952, n. 477, che aveva abolito una discriminazione considerata oramai incompatibile con lo spirito della riforma Vanoni, introdotta con la legge 11 gennaio 1951, n. 25⁵.

Un'ulteriore spinta a realizzare un sistema di discriminazione qualitativa a favore dei contribuenti minori, avvenne con l'assimilazione dei redditi prodotti dalle imprese minori (artigiani e piccoli imprenditori) ai redditi da lavoro autonomo.

Completava il panorama di articolati meccanismi di discriminazione qualitativa l'introduzione nel 1939 di un'imposta ordinaria sul patrimonio con aliquota dello 0,50%, elevata poi allo 0,75.

Se si riflette ai tempi di introduzione di tale imposta, si comprende forse la ragione profonda per cui gli italiani si sono sempre mostrati diffidenti rispetto alle imposte patrimoniali. In buona sostanza l'imposta ordinaria sul patrimonio

⁵ Sul punto cfr. BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1969.

rispondeva alle esigenze di riarmo accelerato imposte dalla dichiarazione di non belligeranza, assunta in quei mesi dal regime fascista, rispetto alla guerra avviata in Europa dalla Germania; era, dunque, un'imposta che preludeva all'ingresso anche dell'Italia in guerra.

Mi sembra opportuno aggiungere che l'imposta di ricchezza mobile⁶, oltre ad aver assicurato un ragionevole grado di discriminazione qualitativa dei diversi redditi, era per la sua struttura un'imposta caratterizzata da una gestione abbastanza semplice; peraltro essendo basata su aliquote diversificate, ma tutte su basi proporzionali, presentava maggiore resistenza rispetto all'evasione, dell'imposta progressiva sui redditi personali, che l'avrebbe sostituita a partire dal 1972. Una riforma (vale a dire quella che condusse nel 1972 ad abbandonare l'imposta di ricchezza mobile e alla nascita dell'Irpef) che fu salutata all'epoca con favore; ma anche una riforma probabilmente intempestiva rispetto alla necessità di riformare anche il sistema di imposte sulle vendite, con l'introduzione dell'Iva che intervenne l'anno successivo, e cioè nel 1973.

Ad ogni modo le motivazioni a favore dei meccanismi di discriminazione qualitativa dei redditi in campo tributario rispondevano tradizionalmente a tre diversi ordini di idee: a) la minore stabilità dei redditi di lavoro rispetto a quelli da capitale, che hanno la caratteristica di riprodursi nel tempo; b) il maggiore sacrificio (o lo sforzo che dir si voglia) che comporta la produzione di un reddito da lavoro, rispetto alla rendita prodotta da un'obbligazione ovvero da un titolo di Stato; c) il ruolo particolarmente rilevante, assunto dalla componente patrimoniale, sia nella tassazione dei redditi da capitale, sia in quelli misti di capitale e lavoro.

In ogni caso la disponibilità offerta dal possesso di un patrimonio evidenzia, comunque, una potenzialità economica maggiore rispetto a chi ne è privo, che trova riscontro, anche sotto il profilo della graduazione del prelievo, nel principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

⁶ Per una descrizione di quella che per oltre un secolo è stata la più importante imposta sui redditi in Italia cfr. GIANNINI A. D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1968, pp. 357 e ss. Per una breve sintesi descrittiva dell'imposta di ricchezza mobile vedi anche PANSIERI S., Voce *Ricchezza Mobile*, in *Enc. del Diritto*, vol. XL, pp. 392 e ss.

Da ultimo occorre sottolineare che la dottrina tributarista italiana è stata sempre contraria all'impiego di strumenti di discriminazione qualitativa che differenziassero il trattamento fiscale dei redditi da lavoro dipendente rispetto a quelli da lavoro autonomo. Una tendenza che i processi di riforma tributaria (fin dalla legge delega n. 325 del 1971) e le politiche fiscali concertative susseguenti alla crisi dell'inizio degli anni '90 hanno assecondata; una linea di tendenza che ha subito nel tempo un processo di accentuazione delle diversificazioni impositive tutt'altro che razionale; all'interno, comunque, di un quadro di riferimento che ha visto nel tempo, salvo il periodo 2003/2006, un'inesorabile concentrazione dell'imposizione sui redditi personali a carico di quelli medi, quando non addirittura modesti.

Una tendenza poco ragionevole, che si è rafforzata negli ultimi decenni, nei quali proprio i redditi da lavoro autonomo hanno talvolta manifestato maggiore precarietà rispetto a quelli da lavoro dipendente, protetti dallo scudo di una legislazione del lavoro sedimentata nell'arco di alcuni decenni, caratterizzata dalla crescita del potere sindacale in parallelo con lo sviluppo della grande imprese e attenta ad offrire protezione contrattuale alla parte debole del rapporto di lavoro.

La discriminazione qualitativa dei redditi così come sinteticamente rappresentata e la tendenza evolutiva a dare maggior peso (nell'ambito dei processi di discriminazione qualitativa) alla componente patrimoniale, avrebbero dovuto trovare un diretto riscontro nelle linee di indirizzo della riforma tributaria del 1972/73.

Prima di affrontare questo passaggio occorre sottolineare che il principio di discriminazione qualitativa dei redditi non solo è compatibile con il principio di capacità contributiva; ma nella misura in cui tende a dare maggiore rilievo ai redditi di origine patrimoniale e soprattutto al possesso di patrimoni, tende ad evidenziare un elemento di differenziazione collegato alla titolarità di capacità contributive differenziate. In buona sostanza si vuole sottolineare che a parità di reddito la possibilità di affiancarvi anche il possesso di beni patrimoniali, esprime ulteriore capacità contributiva, in linea con il principio di cui all'articolo 53 della Costituzione. In definitiva questa tendenza evolutiva sembrerebbe anticipare una situazione

favorevole a far assumere all'interno del sistema tributario un nuovo e più significativo ruolo ai meccanismi di discriminazione qualitativa dei redditi, basati sul riconoscimento di un maggior peso da attribuire ai patrimoni attraverso l'introduzione di un'imposta patrimoniale a carattere ordinario⁷.

Al riguardo vale la pena di precisare che l'avvio della riforma tributaria avrebbe, comunque, comportato la necessità di una radicale revisione dei meccanismi di discriminazione qualitativa che avevano accompagnato la tassazione del reddito in Italia per oltre un secolo; infatti la nuova imposta personale e progressiva, per le caratteristiche strutturali intrinseche, non consentiva di mantenere in vita quei meccanismi di discriminazione qualitativa che, dopo la riforma dell'imposta di ricchezza mobile nel 1917, avrebbero reso operativo quest'istituto per un arco temporale che ha abbracciato oltre un cinquantennio della nostra storia fiscale.

Tuttavia, nonostante le evidenti diffuse preferenze della dottrina per l'introduzione di un'imposta ordinaria sul patrimonio, sull'esempio di quella che era entrata in vigore nell'autunno del 1939⁸, che affiancasse la nuova imposta personale progressiva sui redditi Irpef, a fini di discriminazione qualitativa, la preferenza del legislatore andò alla creazione di una nuova imposta reale sui redditi a contenuto patrimoniale. A questa scelta contribuirono da un lato una serie di resistenze di tipo politico; dall'altro obiettive preoccupazioni circa la pratica gestibilità di un'imposta patrimoniale ad elevata diffusione, stante le precarie condizioni in cui si trovava all'epoca il catasto immobiliare⁹.

⁷ Questa posizione, su cui vi era all'epoca un ampio consenso in dottrina, è stata sintetizzata efficacemente da MICCINESI M., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., che richiama le opinioni degli studiosi che in quegli anni si erano occupati del tema della capacità contributiva dall'angolo visuale del giurista. In particolare, con riferimento all'Ilor cfr. MARONGIU G., *La discriminazione qualitativa dei redditi di lavoro al vaglio della Corte costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1978, 1, pp. 506 e ss. Vedi anche GALLO F., *L'autonomia tributaria degli enti locali*, Bologna, 1979. Per un'analisi critica nella prospettiva della scienza delle finanze cfr. RUSSO V., *L'imposta patrimoniale nella teoria e nell'esperienza della riforma tributaria italiana*, Milano, 1973.

⁸ Come ricordato l'imposta ordinaria sul patrimonio venne introdotta nell'ordinamento tributario italiano con il r.d.l. 12 ottobre 1939, n. 1592. Per un commento si veda VANONI E., *Chiose all'imposta sul patrimonio sull'entrata*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1940, 1, pp. 22 e ss. L'imposta fu abrogata con il d.l. 19 marzo 1947, n. 141 e sostituita con l'imposta straordinaria sul patrimonio.

⁹ Sulle difficoltà pratiche che rendevano difficile l'introduzione di un'imposta ordinaria sul patrimonio vedi BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, op. cit.

L'aspetto più criticabile di quella scelta fu nel non aver colto che la differenziazione degli indici di capacità contributiva avrebbe consentito di realizzare una migliore ripartizione dei carichi tributari senza la necessità di incrementare ulteriormente l'imposizione sui redditi; anzi questo obiettivo si sarebbe potuto cogliere senza ulteriori inasprimenti del carico tributario complessivo.

In buona sostanza l'imposta reale locale, strutturata in origine (nel primo progetto di riforma del 1964) come un'imposta patrimoniale che si sarebbe dovuta affiancare alla nuova imposta personale e progressiva sui redditi Irpef, fu portata dal Governo all'esame del Parlamento come imposta sui redditi di natura patrimoniale, con il compito di integrare il gettito dell'Irpef attraverso un tributo proporzionale caratterizzato da elementi di discriminazione qualitativa. Tra gli aspetti più criticabili, (e che si sarebbero trascinati lungo l'arco di quasi un decennio) vi era il problema dell'estensione di quest' imposta a tutti i redditi da lavoro, con la sola esclusione dei redditi da lavoro dipendente.

Dunque l'Ilor nasce, fin dalla sua introduzione con il piede sbagliato, perché prende avvio fin dall'origine come un tributo che discrimina i redditi di puro lavoro, a seconda della categoria di appartenenza¹⁰.

Una soluzione debole dal punto di vista politico, ma soprattutto una soluzione arbitraria sotto il profilo giuridico, perché introduceva una discriminazione qualitativa fra redditi che erano espressione della medesima capacità contributiva.

In definitiva una scelta marcata fin dall'inizio da ragioni di tipo sociologico, quando non propriamente ideologiche, caratterizzate da evidenti fattori di irragionevolezza.

Va ulteriormente sottolineato che anche quelle condizioni di minore stabilità che riguardavano un tempo i redditi da lavoro dipendente rispetto a quelli da lavoro autonomo, che in parte potevano essere utilizzate per motivare un regime più favorevole per i redditi da lavoro subordinato, con il trascorrere del tempo, a partire dalla metà degli anni '50, si erano andate ribaltando per via dell'evoluzione dei

¹⁰ Particolarmente critico sulle motivazioni che avevano condotto il legislatore a discriminare i redditi da lavoro cfr. MARONGIU G., *La discriminazione qualitativa dei redditi di lavoro al vaglio della Corte costituzionale*, op. cit., specie pp. 524 e ss.

rapporti sindacali ed imprenditoriali, favorita dalla tumultuosa crescita dell'apparato produttivo industriale.

Oramai i redditi caratterizzati da maggiore stabilità erano evidentemente quelli da lavoro dipendente. Per cui l'unica motivazione apparente, circa una posizione di presunto vantaggio dei redditi da lavoro autonomo rispetto agli altri redditi da lavoro, peraltro palesemente arbitraria ai fini di una motivazione di differenziazione distributiva del prelievo fiscale, era rappresentata dalle maggiori opportunità offerte ai redditi da lavoro autonomo rispetto a quelli da lavoro dipendente di potersi sottrarre in parte ai propri doveri tributari, attraverso comportamenti opportunistici. In buona sostanza un aggravio di imposta collegato al rischio di evasione: una soluzione profondamente irragionevole, dunque ingiustificabile da ogni punto di vista.

2. La Corte costituzionale sottrae i redditi di lavoro alla discriminazione qualitativa.

La Corte costituzionale, dopo aver spazzato via nel 1976 il cumulo dei redditi familiari nell'Irpef, che penalizzava le famiglie caratterizzate da una pluralità di redditi rispetto a quelle monoreddito, dichiarava nel 1980 (sentenza n. 42/1980¹¹) l'illegittimità della discriminazione qualitativa operata dall'Ilor rispetto ai redditi di lavoro¹².

¹¹ Cfr. C. cost., 26 marzo 1980, n. 42, in *Giur. cost.*, 1980, pp. 287 e ss.

¹² L'illegittimità costituzionale della discriminazione qualitativa dei redditi di lavoro determinata dall'Ilor viene ritenuta dalla Corte costituzionale per contrasto sia con l'articolo 3, sia con l'articolo 53 della Costituzione. Nella decisione la Corte nega l'esistenza di una diversa e maggiore capacità contributiva dei lavoratori autonomi rispetto agli altri redditi di lavoro e non dimostrata la presenza di altri validi motivi di discriminazione, riferibili all'articolo 3 della Costituzione. Sul punto vedi MARONGIU G., *L'incostituzionalità dell'ILOR sui redditi di lavoro autonomo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, 2, pp. 189 e ss. e in *Giur. comm.*, 1981, pp. 225 e ss. Vedi anche C. cost., 26 marzo 1980, in *Giur. Cost.*, 1980, 1, pp. 288 e ss. (con nota di TABELT G., *L'ILOR e il lavoro autonomo*, pp. 290 e ss.); vedi pure *Giur. It.*, 1980, 1, pp. 1797 e ss. (con nota di FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo e i principi di uguaglianza e capacità contributiva*); MICCINESI M., *Voce Redditi (Imposta Locale sui)*, op. cit., pp. 176 e ss.

Una soluzione, quella adottata dalla Corte costituzionale presieduta dal Prof. Paladin, indubbiamente coraggiosa, perché l'incostituzionalità dell'assoggettabilità all'Ilor dei redditi da lavoro autonomo, avrebbe comportato negli anni successivi la necessità di rimborsi per importi particolarmente elevati, che l'amministrazione finanziaria aveva quantificato in circa 8000 miliardi di lire.

Tuttavia la Corte costituzionale in quella occasione non si fece suggestionare da questioni relative al gettito, che hanno poco a che vedere con la legittimità o meno di un tributo. La Corte, infatti, aveva ritenuto da un lato priva di valide giustificazioni economiche la discriminazione qualitativa operata in danno dei redditi da lavoro autonomo, in quanto l'unica possibile motivazione era quella di separare la componente reddituale di origine patrimoniale, da quella prodotta dall'attività di lavoro.

Al riguardo la Corte costituzionale aveva negato che questa componente di origine patrimoniale fosse presente in misura significativa nella maggior parte dei redditi da lavoro autonomo e di impresa minore presi in esame, per i quali, per intere categorie, non era individuabile alcuna componente *latu sensu* patrimoniale. Dall'altro aveva stabilito che i meccanismi di deduzione interni all'Ilor, introdotti per separare la componente patrimoniale da quella strettamente reddituale, nei redditi da lavoro autonomo, agrari e di impresa, fosse caratterizzata da una pluralità di elementi di irragionevolezza che non consentivano di prenderla in considerazione, ai fini della legittimità del tributo.

In particolare la Corte costituzionale, aveva ritenuto illegittima l'assimilazione dei redditi da lavoro autonomo ai redditi misti di capitale e lavoro e considerata la deducibilità parziale di una quota della base imponibile una soluzione di comodo priva di consistenti motivazioni giuridiche, pur non negando la possibilità per il legislatore di introdurre meccanismi di discriminazione qualitativa per quelle tipologie di redditi, aveva ritenuto la soluzione adottata nel caso di specie contrastante sia con il principio di uguaglianza, sia con quello di capacità contributiva.

Ad analoghe considerazioni critiche si prestava il particolare regime previsto dall'Ilor per i redditi misti da capitale e lavoro; per alcuni di tali redditi, infatti, la componente di origine patrimoniale era così modesta da rendere ingiustificato l'assoggettamento di tali redditi a questo ulteriore tributo.

La Corte costituzionale, dopo aver indicato i parametri da rispettare ai fini della legittimità del tributo, aveva rimesso la soluzione del regime delle situazioni di confine alla scelta discrezionale del legislatore. Non è questa la sede per esaminare l'insieme delle problematiche aperte dall'Ilor, cui la sentenza del 1980 della Corte costituzionale aveva posto solo in parte riparo.

Qui si vuole semplicemente sottolineare che la problematica relativa alla discriminazione qualitativa dei redditi e ai profili distributivi che ne derivano, che aveva un senso all'interno di un'imposta sui redditi proporzionale, quale era l'imposta di ricchezza mobile¹³, non poteva operare allo stesso modo, senza inconvenienti maggiori, nella misura in cui la nuova imposta reale e proporzionale veniva ad affiancarsi ad un'imposta unica progressiva sui redditi personali.

Non è un caso che la soluzione adottata, con l'introduzione di una discriminazione fiscale priva di giustificazione fra redditi da lavoro dipendente e redditi da lavoro autonomo, aveva sollevato molte critiche che poi avrebbero trovato ascolto presso il giudice delle leggi, che non aveva esitato nel 1980 a riconoscere l'illegittimità di questa discriminazione nella tassazione dei redditi, all'interno della categoria dei redditi da lavoro.

L'esclusione dall'assoggettamento all'Ilor dei redditi da lavoro autonomo decisa dalla Corte costituzionale, se da un lato aveva eliminato una discriminazione del tutto irragionevole in danno delle attività di lavoro autonomo, d'altra parte aveva alimentato un vasto contenzioso, sul presupposto che una serie di attività individuali ovvero di impresa minore, pur non rappresentando alcuna ulteriore e maggiore capacità contributiva rispetto ad attività analoghe, tuttavia per il solo fatto di essere

¹³ Si ricorda che nell'imposta di ricchezza mobile la discriminazione qualitativa veniva realizzata in un primo tempo per deduzione e poi, dopo la riforma del 1917, anche attraverso una discriminazione delle aliquote per classi, secondo la categoria reddituale di appartenenza.

svolte nell'esercizio di imprese (ai sensi dell'articolo 2195 c.c.), erano considerate assoggettabili all'Ilor.

Di qui una diffusa giurisprudenza tendente ad attrarre queste attività nell'ambito delle attività da lavoro autonomo, con l'obiettivo di sottrarle al tributo reale a carattere locale.

La Corte costituzionale, di nuovo chiamata a pronunciarsi in materia di Ilor con la sentenza n. 87 del 1986¹⁴, se da un lato aveva escluso la possibilità di individuare essa stessa dei sottosistemi categoriali non previsti dal legislatore, che per le loro caratteristiche avrebbero condotto i contribuenti rientranti in tali sottosettori al di fuori dell'ambito di applicazione dell'Ilor, aveva tuttavia riconosciuto che questa attività interpretativa circa l'assoggettabilità o meno all'Ilor delle attività di impresa minori, assimilabili a quelle da lavoro autonomo, poteva essere svolta caso per caso dai giudici di merito. E su questo terreno nel corso degli anni la giurisprudenza tributaria di merito, ha contribuito ad ampliare notevolmente l'area dei contribuenti non assoggettabili al tributo reale locale (Ilor).

Un'esperienza che, come vedremo, si ripeterà, a partire dalla seconda metà dello scorso decennio, anche in tema di assoggettabilità all'Irap delle attività minori prive di autonoma organizzazione; tuttavia con esiti assai meno soddisfacenti rispetto all'esperienza della giurisprudenza circa l'ambito di applicazione dell'Ilor.

In quella giurisprudenza il parametro di riferimento era il reddito; pertanto era stato relativamente semplice per i giudici tributari allargare l'area di esclusione dall'Ilor, in assenza di una significativa componente capitalistica nella produzione dei redditi d'impresa individuale.

Nell'Irap la questione è resa più delicata per il fatto che il concetto di autonoma organizzazione dell'attività produttiva ben calza con l'esercizio dell'impresa capitalistica, in cui l'organizzazione dei fattori produttivi è alla base dell'attività e produce grandezze molto diverse e più ampie rispetto al reddito, che rappresenta la risultante della remunerazione dei fattori impiegati nella produzione¹⁵.

¹⁴ Cfr. C. cost., 14 aprile 1986, n. 87, in *Rass. Trib.*, 1986, 2, pp. 61 e ss.

¹⁵ Cfr. VISCO V., *Le linee programmatiche del governo in materia fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, 1, pp. 1752 e ss.

Nelle attività di lavoro autonomo il concetto di “autonoma organizzazione” è molto meno chiaro e determina effetti diversi, sicuramente molto più limitati dal punto di vista economico, rispetto alle attività di impresa, in cui l’elemento capitalistico gioca un ruolo essenziale. Il che, dal punto di vista che qui interessa, pone problemi di non facile soluzione in tema di individuazione e di delimitazione di una capacità contributiva autonoma, rispetto a quella originata dal reddito.

Di qui una giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di rapporti tra attività di lavoro autonomo e assoggettamento all’Irap, come vedremo in seguito, assai meno soddisfacente rispetto al precedente dell’analogia giurisprudenza che aveva interessato l’Ilor a partire dagli anni ‘80 del secolo scorso. In buona sostanza mentre nell’imposta di ricchezza mobile fino alla riforma tributaria, indi nell’Ilor, il concetto di discriminazione qualitativa aveva ruotato intorno alla presenza o meno di una componente capitalistica nei redditi da lavoro autonomo e di impresa individuale, nell’Irap tutto ruota intorno al concetto di “autonoma organizzazione”. Una formula generica, idonea ad evidenziare un’autonoma capacità contributiva, in situazioni omogenee, ma del tutto inadatta a diversificarla sotto il profilo quantitativo in relazione ad attività concettualmente e strutturalmente diverse.

Dunque un concetto (quello di autonoma organizzazione) che calza assai poco alle attività di lavoro autonomo e di impresa individuale e che non sembra utilizzato dal legislatore del 1997 al fine di attuare una politica di discriminazione qualitativa dei redditi, nella parte in cui questa era stata ritenuta illegittima dalla sentenza n. 42 del 1980 della Corte costituzionale.

L’obiettivo sottotraccia della nuova imposta sembra, invero, finalizzato a realizzare una politica di redistribuzione del prelievo tra redditi da lavoro dipendente e redditi di lavoro autonomo e di impresa minore, al fine di aumentare la competitività delle imprese medie, più orientate all’esportazione, ricorrendo all’*escamotage* del concetto di “autonoma organizzazione”, che ha poco a che vedere con le attività autonome, per aggirare i vincoli posti dalla precedente giurisprudenza costituzionale in tema di Ilor, nonché per aumentare il prelievo in un’area economico-sociale poco considerata dai prevalenti interessi concertativi.

La caratterizzazione adottata dal legislatore del 1997 sembra poco riferibile alle attività di lavoro autonomo; “l’autonoma organizzazione” non appare in grado di individuare una capacità contributiva sostanzialmente diversa e significativamente più ampia rispetto alla componente reddituale e, tuttavia, impiegata per assoggettare all’Irap anche le attività (*rectius* i redditi) di lavoro autonomo, in cui la componente reddituale è assorbente.

Se questi sono i precedenti, qualche riflessione ulteriore può riguardare la scelta del legislatore di avviare, verso la metà degli anni ‘90, lo studio per l’introduzione di un’imposta a larga base imponibile ed aliquota moderata, da destinare a favore delle Regioni per finanziare una quota significativa della spesa sanitaria.

La soluzione adottata, che avrebbe condotto nel 1997 alla nascita dell’Irap, presenta alcuni profili di criticità su cui mi pare opportuna una riflessione.

3. La riforma tributaria della metà degli anni ‘90 apre la strada all’introduzione dell’Irap.

Per comprendere le ragioni che avrebbero condotto nel 1997 alla nascita dell’Irap, occorre compiere un piccolo passo indietro e partire dalle condizioni di finanza pubblica che caratterizzavano l’Italia all’inizio degli anni ‘90 e che avrebbero condotto alla crisi finanziaria del 1992, nonché alla svalutazione della lira.

Com’è noto, nell’arco di circa un decennio, a cavallo degli anni 80, il debito pubblico italiano era passato dal 55% in rapporto al PIL, al 105%. Una crescita esponenziale che avrebbe reso impossibile nel 1992 il mantenimento della parità di cambio della lira. Così, se da un lato all’inizio degli anni ‘90 il governo Amato aveva avviato una stretta decisa sia dal lato del controllo della spesa, sia dell’aumento delle entrate, è dalla metà degli anni ‘90 che il governo Prodi pone mano ad un vasto processo di riforma, che investe praticamente ogni editore del sistema tributario.

Da un lato l’amministrazione finanziaria viene coinvolta in un profondo processo di riorganizzazione basato sull’istituzione di un sistema di agenzie delle

entrate, decentrate a livello regionale e provinciale. Dall'altro il Governo provvede a riorganizzare il contenzioso, a riformare l'attività di accertamento e ad introdurre l'accertamento con adesione come strumento per deflazionare il contenzioso. L'ultimo anello della catena è rappresentato dalla revisione del sistema di sanzioni penali tributarie, che conduce all'adozione del D.lgs. 74 del 2000.

Accanto alla riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria, nel 1996 il Governo dà avvio ad una profonda riforma dell'Irpef, con l'obiettivo di ridurre il peso del tributo, di riequilibrarne il gettito tra le diverse categorie reddituali e al contempo di contrastare le cause strutturali dell'evasione.

Le linee guida della riforma dell'Irpef appaiono omogenee rispetto agli equilibri politico-sindacali ed industriali caratteristici di quella stagione politica. Da un lato il Governo tende a ridurre significativamente il peso della tassazione sui redditi più elevati (l'aliquota massima passa dal 56% al 45%); dall'altro la revisione delle aliquote, degli scaglioni e del sistema di detrazioni viene utilizzata dal Governo per modificare la distribuzione del prelievo all'interno dell'Irpef a favore dei redditi da lavoro dipendente, specie medio bassi. Una tendenza, dunque, in continuità con il tema della discriminazione qualitativa dei redditi, che abbiamo visto essere stata una delle costanti della politica tributaria italiana del dopoguerra ed una delle principali motivazioni che avevano indotto ad affiancare nel 1972 alla nuova Irpef un'imposta reale e proporzionale sui redditi diversi da quelli da lavoro dipendente (Ilor).

L'uso accorto di un sistema diversificato di detrazioni d'imposta e la realizzazione di soglie di minimo imponibile, anch'esse differenziate in funzione delle diverse tipologie di reddito, avevano introdotto all'interno dell'Irpef riformata alcuni elementi di illusione finanziaria, finalizzati a rendere meno percepibili i profili distributivi della nuova Irpef.

E' all'interno di questo quadro di riferimento che a metà degli anni '90 prende corpo l'idea di introdurre un nuovo tributo regionale, caratterizzato da flessibilità e da un'ampia base imponibile, finalizzato a finanziare una quota significativa della spesa del servizio sanitario nazionale. Con l'Irap il Governo, oltre a cercare di fornire una risposta in termini di autonomia tributaria alle Regioni, si era

dunque posto l'obiettivo di realizzare un tributo a carico delle attività da lavoro autonomo, che non si scontrasse, dal punto di vista del presupposto, con il divieto di discriminazione qualitativa dei redditi sanzionato dalla Corte costituzionale (con la sentenza n. 42 del 1980).

In buona sostanza il governo Prodi, senza tenere in alcun conto i profondi cambiamenti che avevano caratterizzato la distribuzione dell'Irpef a metà degli anni '90 e che avevano determinato un consistente aumento della pressione fiscale sui redditi medio bassi assoggettati a dichiarazione, con l'introduzione dell'Irap aveva immaginato di poter accentuare questo processo di trasferimento di una quota del prelievo dalle imprese più competitive verso il sistema del lavoro autonomo, meno incidente sul piano della competizione internazionale¹⁶.

Una scelta, questa, che si rivelerà miope; difatti l'aumento della pressione tributaria concentrato sul segmento dei redditi da lavoro autonomo e di impresa individuale non offriva margini per un ulteriore incremento della pressione tributaria in quel settore.

L'Irap nasce, dunque, con un condizionamento inespresso che la struttura del tributo non riesce a mascherare completamente: vale a dire l'obiettivo di trasferire una quota crescente del prelievo dai redditi da lavoro dipendente a quelli prodotti dalle imprese minori e minime, nonché dai lavoratori autonomi. Un obiettivo distributivo, vale la pena di sottolinearlo, in sintonia rispetto agli equilibri politici, economici e sindacali che tanta parte hanno avuto e continuano ad avere nelle scelte di politica tributaria. Sicché l'Irap prende avvio con una serie di incoerenze strutturali che avrebbero inciso profondamente sia sulla vita del tributo, sia sulla competitività fiscale del sistema Italia¹⁷.

¹⁶ LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, op. cit., pp. 1415 ss.; GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, op. cit., pp. 633 e ss.

¹⁷ Per una rassegna critica dei limiti distributivi e costituzionali dell'Irap, cfr. SCHIAVOLIN R., *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, op. cit., pp. 737 e ss.; SALVATI A., *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, op. cit., pp. 1627 e ss.; GAFFURI G., *La compatibilità dell'imposta sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, op. cit., pp. 843 e ss.; FEDELE A., *Dovere tributario e garanzie dell'iniziativa economica e della proprietà nella costituzione italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, 1, pp. 971 e ss.

La premessa da cui bisogna partire per comprendere il significato di quanto è avvenuto è che, alla metà degli anni '90 del secolo scorso, l'idea stessa di una discriminazione qualitativa, quale quella prevista dal legislatore con la riforma tributaria del 1972/73, appariva ormai datata. Tuttavia l'impostazione politica che aveva condotto alla nascita dell'Irap ruotava sempre, sia pure in una prospettiva in parte differente rispetto all'inizio degli anni '70, intorno al concetto di discriminazione qualitativa. Ed, infatti, il Governo dell'epoca anziché attribuire alle Regioni una quota crescente del gettito dell'Iva per finanziare la spesa sanitaria, così come del resto già avveniva da diversi lustri in Germania, aveva preferito costruire un nuovo tributo che adottasse anch'esso come schema impositivo quello di un'imposta sul valore aggiunto.

Tuttavia questa scelta comportava una limitazione tutt'altro che irrilevante nel ventaglio di possibili opzioni, perché il legislatore, per evitare di incappare nelle strette maglie dell'articolo 33 della Sesta direttiva Iva, che vieta di istituire nuovi tributi ad effetto equivalente rispetto all'Iva, aveva dovuto adottare un modello di imposta sul valore aggiunto, caratterizzato da uno schema orientato alla produzione e, dunque, su base reddituale; diverso, pertanto, da quello che caratterizza l'Iva, in cui, come meglio si vedrà, il valore aggiunto è rivolto alle vendite ed è orientato al consumo.

Così nasce l'Irap, un'imposta sul valore della produzione, a carico delle imprese e di tutti i percettori di redditi da lavoro, diversi rispetto a quelli da lavoro dipendente; un'imposta chiamata a finanziare una quota significativa della spesa sanitaria, che tuttavia manteneva al di fuori dell'area di applicazione del tributo l'insieme dei redditi da lavoro dipendente. Un'esclusione priva di valide ragioni dal punto di vista giuridico, che tuttavia veniva incontro ad esigenze del mondo sindacale e di quello delle imprese di mantenere al di fuori dell'ambito di applicazione della nuova imposta i percettori di redditi da lavoro dipendente¹⁸.

¹⁸ Sulla irrazionalità del modello impositivo adottato nell'Irap cfr. BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pp. 633 e ss. Per un'analisi degli effetti critici del nuovo tributo sul fattore lavoro cfr. FALSITTA G., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, 1, pp. 103 e ss. Vedi anche FERLAZZO NATOLI L. e COLLI VIGNARELLI A., *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. Trib.*,

Una soluzione sicuramente discutibile perché escludeva dal finanziamento della spesa sanitaria un'ampia maggioranza di utenza del servizio sanitario nazionale. Oltretutto una scelta in piena contraddizione con l'idea che un tributo con le caratteristiche dell'Irap debba ispirarsi al principio del beneficio, ai fini di una maggiore efficienza e responsabilizzazione della spesa sanitaria individuale.

Se il nuovo tributo presentava, dunque, elementi discutibili sotto il profilo distributivo, esso evidenziava anche dal punto di vista strutturale una serie di elementi di debolezza che l'accentuata competizione internazionale negli ultimi anni ha reso, con il passare del tempo, sempre più evidenti.

Mi riferisco, in particolare, al ruolo giocato da questa nuova imposta, sia nei confronti delle esportazioni, sia principalmente sulla formazione dei prezzi sul mercato interno.

Se si ha riguardo alle esportazioni, la tesi secondo cui il nuovo tributo non cambiava sostanzialmente i termini del problema in rapporto alla concorrenzialità delle esportazioni si basava sul presupposto che il nuovo tributo veniva, in ogni caso, a sostituire, tra gli altri, i contributi sanitari, un prelievo regressivo che comunque tendeva ad incorporarsi nel valore dei beni esportati. Dunque sotto il profilo della competitività delle esportazioni, la situazione (dopo l'introduzione dell'Irap) probabilmente non era migliorata in termini di competitività di prezzo, ma non era neppure peggiorata.

Tuttavia il presupposto di quest'affermazione era rappresentato dall'idea che il finanziamento della spesa sanitaria non potesse essere affidato ad un'attribuzione alle Regioni di una quota più ampia del gettito dell'Iva incassato sul territorio di ciascuna Regione. Una scelta improvvida, condizionata dal pregiudizio ideologico della preferibilità delle imposte dirette rispetto a quelle indirette, che non tiene conto

1998, pp. 649 e ss.; MARONGIU G., *Irap lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, 6, pp. 1629 e ss.; Id., *Irap, lavoro autonomo e Corte costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir e Prat. Trib.*, 2001, 2; Id., *Organizzazione autonoma e libere professioni*, in *Corr. Trib.*, 2002, 30, pp. 2690 e ss.; MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, op. cit., pp. 1629 e ss. Posizioni più articolate rispetto al nuovo tributo sono espresse da LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, op. cit., pp. 1407 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, op. cit., pp. 95 e ss.

della maggiore resistenza di queste ultime all'evasione e, dunque, degli squilibri distributivi determinati dall'eccesso di pressione fiscale sui redditi di famiglie e imprese. Una situazione, è bene dirlo, che differenzia decisamente l'Italia tra i primi dieci Paesi più industrializzati e che rappresenta una delle ragioni non minori della crisi fiscale in cui l'Italia è sprofondata.

Non vi è chi non veda che il finanziamento della spesa sanitaria affidato ad un incremento del gettito dell'Iva, pari a quello previsto per l'Irap nel settore privato, anziché a questa nuova imposta anomala, fortemente distorsiva della concorrenza, avrebbe reso ben più competitivo il sistema produttivo italiano nei confronti delle esportazioni. Ma questa scelta razionale non era in linea con i prevalenti obiettivi delle politiche concertative di quegli anni, in cui interi comparti produttivi avevano decentrato nei Paesi dell'Europa dell'est quote crescenti di produzione che venivano importate in Italia, per essere rifinite, confezionate e immesse sul mercato; finendo, dunque, per essere incentivate dalla nuova imposta.

In disparte queste considerazioni che appaiono di buon senso e che mettono in luce gli effetti distorsivi di una politica tributaria sottratta al controllo istituzionale del Parlamento, i maggiori problemi in termini di competitività sono prodotti dall'Irap sul mercato interno, perché (com'è noto) questo tributo, oltre a gravare sulle esportazioni, si caratterizza per il fatto di esentare completamente le importazioni.

In altri termini, come verrà dettagliatamente esaminato in seguito, l'Irap si comporta come un vero proprio premio all'importazione di beni; la sua incidenza è, pertanto, particolarmente sentita nel settore manifatturiero, dove a parità di prezzo finale, il prodotto nazionale scontrerà l'imposta regionale sulle attività produttive, lungo tutta la filiera che va dalla produzione fino alla vendita al consumatore del prodotto finito.

Per l'analogo prodotto d'importazione, dunque, la situazione è molto più vantaggiosa; il prodotto importato assolverà, difatti, l'Irap soltanto sul valore del *mark up* della vendita all'acquirente finale, viceversa il prodotto nazionale lungo tutto l'arco della filiera che ne determina il prezzo di vendita al consumatore.

Chiarito lo schema attraverso cui l'Irap incide sulla competitività del mercato interno, occorre tuttavia evidenziare che la maggiore concorrenzialità delle merci importate non ha sempre i medesimi effetti. L'incidenza, infatti, è massima per quei beni intermedi, come la componentistica, che tendono a sostituire i prodotti nazionali proprio per via della concorrenza di prezzo determinata dal regime fiscale più favorevole per i beni importati rispetto a quelli prodotti nel territorio nazionale.

Vi è un altro aspetto che è collegato all'introduzione dell'Irap e che ha compromesso fin dall'origine il grado di consenso intorno a questo tributo.

Abbiamo avuto modo di anticipare che la riforma dell'Irpef del 1996 aveva operato una redistribuzione del prelievo all'interno delle diverse categorie reddituali, utilizzando allo scopo un mix di deduzioni e detrazioni diversificato, in funzione delle diverse tipologie di reddito. Ciò comportava un diverso andamento della curva della progressività e, soprattutto, una distribuzione del prelievo diversificata in funzione della dimensione e della qualità del reddito lordo.

In buona sostanza queste differenze erano abbastanza significative soprattutto nei confronti dei redditi minori e medi, più influenzati ovviamente dal gioco delle deduzioni e delle detrazioni. In questa operazione di *restiling* i redditi che avevano visto peggiorare la loro posizione relativa rispetto a tutti gli altri, nel senso che meno degli altri avevano beneficiato delle riduzioni del prelievo determinate dalla riforma, erano stati i redditi da lavoro autonomo¹⁹ e da impresa individuale. Redditi, come vedremo, presi di mira dall'introduzione dell'Irap, la quale sostituiva

¹⁹ Sulle ricadute applicative dell'Irap in punto di redditi da lavoro autonomo cfr. *ex multis* ASTOLFI F., *L'Irap a carico dei professionisti nella giurisprudenza di merito*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2003, 1, pp. 80 e ss.; BAGGIO R., *Profili di irrazionalità e di illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pp. 633 e ss.; FREGNI M. C., *Questioni in tema di tassazione degli agenti di commercio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 1; FALSITTA G., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, 1, pp. 103 e ss.; MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, op. cit., pp. 1629 e ss.; Id., *Irap, lavoro autonomo e Corte costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, op. cit.; Id., *Organizzazione autonoma e libere professioni*, op. cit., pp. 2690 e ss.; MAGISTRALE A., *Ancora sul regime Irap delle prestazioni di lavoro autonomo professionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2002, 2; PAPA C., *Irap e attività professionali dopo la sentenza della Corte di giustizia europea*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005; PORCARO G., *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'Irap: in particolare, i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle "amministrazioni pubbliche"*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 1556 e ss.; G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali sull'Irap e attività prive di organizzazione*, in *Rass. Trib.* 2002, 1, pp. 371 e ss.; SALLUSTIO C., *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. Trib.*, 2002, 4, pp. 1297 e ss.; CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. Trib.*, 2002, 2, pp. 840 e ss.

una serie di tributi soppressi; ma si trattava di tributi che non erano distribuiti uniformemente sull'insieme dei contribuenti che sarebbero stati assoggettati al nuovo tributo, Irap.

Occorre, infatti, por mente al fatto che dopo le sentenze del 1980 e del 1986 della Corte costituzionale relative all'Ilor, la maggior parte delle attività di impresa individuale erano state attratte al regime dei redditi da lavoro autonomo che la sentenza del 1980 della Corte costituzionale relativa all'Ilor, aveva escluso dalle attività assoggettate all'imposta locale sui redditi, Ilor.

Dunque la nuova imposta Irap, mentre per le imprese di maggiori dimensioni comportava una riduzione del carico tributario complessivo rispetto alle imposte sostituite, per i redditi da lavoro autonomo il bilancio della nuova imposta si sarebbe potuto verificare soltanto a consuntivo ed in funzione dell'aliquota che il legislatore avrebbe applicato alle attività di lavoro autonomo.

La diversificazione dell'aliquota tra attività di impresa e attività di lavoro autonomo, per le considerazioni che abbiamo svolto in precedenza relativamente al tema della discriminazione qualitativa dei redditi, avrebbe dovuto necessariamente tenere conto dei limiti insiti in un processo ragionevole di discriminazione qualitativa dei redditi, in funzione della loro natura. Essa avrebbe, dunque, dovuto prevedere un'aliquota diversificata, significativamente minore per quelle attività di lavoro autonomo, nelle quali la dimensione marginale della componente capitalistica, ai fini della determinazione della capacità contributiva, avrebbe non solo suggerito l'opportunità, ma evidenziato la necessità di adottare un'aliquota differenziata, minore, proprio per rispettare un equilibrio distributivo in relazione alle minori capacità contributive, di cui sono espressione i redditi da impresa individuale e quelli da lavoro autonomo²⁰.

²⁰ Benché tra i criteri direttivi della legge delega fosse prevista la possibilità di una diversa modulazione delle aliquote, il legislatore delegato ha autorizzato questa opportunità soltanto nei confronti di attività agricole, banche, assicurazioni. In buona sostanza, come abbiamo evidenziato, la penalizzazione delle attività rituali e minori, realizzata attraverso l'Irap, oltre ad evidenziare profili di irragionevolezza che coinvolgono la legittimità stessa del tributo e ne renderanno difficoltoso il cammino, sottolinea una scelta politica che appartiene a pregiudizi diffusi piuttosto che a ragioni economiche o giuridiche. Questa scelta, che accomuna i lavoratori autonomi alle imprese di maggiori dimensioni, viene definita da Marongiu e Bodrito: *“un grigiore indistinto che fa torto all'economia, al buon*

Ma come abbiamo visto l'obiettivo della riforma del 96/97 non era solo quello di aumentare il prelievo complessivo e, dunque, la pressione tributaria per tenere sotto controllo i bilanci pubblici (al fine di rispettare le condizioni previste dai Trattati europei per l'adesione alla moneta unica).

Tra gli obiettivi del Governo, vi era anche quello di attuare una redistribuzione del prelievo tra le attività individuali (il cui impatto in larghissima prevalenza è rivolto al mercato interno) e le altre, più orientate all'esportazione e, dunque, più influenzate da fattori di competitività internazionale, in una stagione in cui l'avvio dell'Italia verso la moneta unica non consentiva di garantire la competitività delle nostre esportazioni attraverso una politica monetaria e dei cambi, utilizzata come fattore di competitività verso l'esterno²¹.

Al riguardo occorre sottolineare che questa opzione non era irragionevole in sé; ma avrebbe richiesto ben altro equilibrio, nonché un processo di redistribuzione moderata (spalmato lungo un arco temporale sufficientemente ampio), affiancato da meccanismi di più ampia deducibilità mirata nell'Irpef e finalizzati all'ampliamento delle basi imponibili attraverso la graduale emersione di quote di economia irregolare o non osservata.

Inutile dire che di tutto questo nella riforma dell'Irpef del 1996 non vi era traccia; mentre l'introduzione dell'Irap sarà, fin dall'origine, negativamente condizionata dalle caratteristiche redistributive del nuovo tributo locale, di cui abbiamo anticipato i profili di irragionevolezza.

senso, ai principi costituzionali" (cfr. *L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, op. cit., vol. IV p. 492).

²¹ Un'analisi critica degli interventi di riforma tributaria avviata con la legge delega 80/2003, ancora in fase di avvio, è svolta da Perrone Capano R., sul punto cfr. R. PERRONE CAPANO R., *Tendenze della politica tributaria tra ampliamento della discrezionalità legislativa, declino del diritto tributario e vincoli di razionalità del sistema: in particolare alcuni effetti della riforma Ire/Irpef*, in *Rass. Trib.*, 2007, 5, pp. 1469 e ss.

4. *L'imposta regionale sulle attività produttive: gli elementi costitutivi del tributo.*

E' all'interno di questo quadro di riferimento, fortemente condizionato da scelte di politica tributaria distributiva che il D.lgs. del 15 dicembre 1997, n. 446, introduce l'imposta regionale sulle attività produttive²².

Una prima novità caratteristica del tributo viene evidenziata già all'articolo 1 del decreto, ove il legislatore attribuisce alla nuova imposta il carattere di tributo reale, allo scopo di collegare il tributo all'attività svolta, piuttosto che al suo contenuto economico. Un'opzione inusuale a carattere classificatorio, che sembra tradire i dubbi del legislatore intorno alla scelta del presupposto quale indice di capacità contributiva; specie con riguardo all'estensione del nuovo tributo alle attività di lavoro autonomo, nelle quali l'oggettivizzazione dell'attività e il carattere reale della relativa imposta non riescono a impedire che quest'ultima sia sovrapponibile al reddito fino ad identificarsi con esso²³.

È ben vero che la riforma tributaria del 1972 aveva assoggettato all'Ilor, con obiettivi di discriminazione qualitativa, le attività di lavoro autonomo; queste ultime (come chiarito) erano uscite dall'orbita del tributo locale dopo che la Corte costituzionale, nel 1980, aveva stabilito che l'assoggettamento delle attività di lavoro autonomo all'Ilor non evidenziava alcuna ulteriore capacità contributiva rispetto agli

²² La Bibliografia sull'Irap è amplissima, *ex multis* si segnalano ancora ANTONINI L., *Dal federalismo legislativo al federalismo fiscale*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2004, 3, pp. 400 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, op. cit., pp. 95 e ss.; BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, op. cit., pp. 450 e ss.; CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di Irap*, op. cit., pp. 840 e ss.; COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit.; CORASANITI G., *I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pp. 427 e ss.; DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pp. 1045 e ss.; DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000; DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, III, 1993-2002, Milano, 2003; DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1, pp. 245 e ss.; FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, 1, pp. 495 e ss.; FALSITTA G., *Ulteriori osservazioni in tema di incostituzionalità dell'Irap*, op. cit., pp. 788 e ss.; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003; FEDELE A., *La funzione fiscale e la "capacità contributiva" nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di) PERRONE L. e BERLIRI C., ESI, Napoli, 2006.

²³ Cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007, pp. 169 e ss.

altri redditi da lavoro; sicché nei confronti di tali redditi l'assoggettamento all'Ilor dei redditi di lavoro autonomo si poneva in contrasto sia con l'articolo 53, sia con l'articolo 3 della Costituzione²⁴.

L'art. 2 del D.lgs. n. 446/1997 individua il presupposto impositivo dell'Irap nell'“esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”.

In base all'articolo 3 sono soggetti passivi dell'Irap coloro i quali esercitano abitualmente una o più attività autonomamente organizzate, dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Dunque, se un contribuente esercita al contempo un'attività professionale o artistica e un'attività di impresa, lo stesso è tenuto a determinare distintamente la base imponibile relativa alle diverse attività.

In specie, ai sensi dell'articolo suddetto, sono soggetti passivi del nuovo tributo²⁵: a) le società di capitali residenti nel territorio dello Stato (a responsabilità limitata, società per azioni, società in accomandita per azioni, nonché società cooperative e di mutuo soccorso, così come indicate all'articolo 87, comma primo, lettere a) del testo unico delle imposte sui redditi n. 917/1986; b) gli enti commerciali, pubblici e privati (articolo 87, comma primo, lettera b) del testo unico delle imposte dirette n. 917/1986); c) le società di persone di cui all'articolo cinque del Tuir, vale a dire le società in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società di armamento e le eventuali società di fatto; redditi esercenti attività commerciali; imprenditori individuali esercenti attività commerciale di cui all'articolo 51 del Tuir;

d) le persone fisiche, società semplice ed equiparate a norma dell'articolo 5, comma terzo, del Tuir esercenti arti e professioni ai sensi dell'articolo 49, comma primo, del testo unico delle imposte dirette n. 917/1986; e) i produttori agricoli titolari di reddito agrario con l'esclusione di quelli “esonerati” Iva sino a 5 milioni di volume di affari che si siano avvalsi effettivamente dell'esonero (art. 29 Tuir) e di

²⁴ Sulle criticità del tributo nei confronti delle attività di lavoro autonomo cfr. COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit., pp. 432 e ss.

²⁵ Cfr. D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, in *G.U.*, 23 dicembre 1997, n. 298.

esercenti attività di allevamento di animali (art. 78 del Tuir) e di agriturismo (l. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 5); e) lo Stato e le sue amministrazioni, anche autonome ed enti pubblici territoriali (art. 88 Tuir); f) gli enti non commerciali pubblici e privati (art. 87, comma 1 lettera c) art. 88 testo unico delle imposte dirette n. 917/1986); g) le società e gli enti, con o senza personalità giuridica, non residenti, esercitano nel territorio dello Stato attività commerciale, arti e professioni o attività non commerciali, per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio, ovvero imprese agricole (87, comma primo, lettera d) del Tuir); h) i soggetti in liquidazione volontaria o sottoposti a procedura fallimentare (fallimento e liquidazione coatta amministrativa) solo se autorizzati all'esercizio provvisorio dell'impresa.

Il carattere reale del tributo fa sì che l'imposta dovuta sia accertata direttamente in capo alla società, indipendentemente dall'attribuzione ai soci o agli associati della quota di reddito soggetto all'imposta personale. Non è prevista poi l'estensione all'Irap delle agevolazioni (esclusioni e riduzioni) a favore delle imprese familiari e delle attività commerciali con prevalenza della componente lavoro, che erano caratteristiche dell'ILor e contribuivano, in qualche misura, ad una graduazione del prelievo locale in funzione della minore capacità contributiva di cui quelle attività erano espressione; dunque non si trattava di misure agevolative, ma di modalità attraverso cui il legislatore si proponeva di adattare l'imposta locale ad obiettivi di discriminazione qualitativa, tuttavia modulata in ragione della diversa capacità contributiva di cui quelle attività minori erano espressione.

Per gli esercenti arti e professioni, ai fini dell'assoggettabilità del tributo, occorre riferirsi alla nozione di rapporto di lavoro autonomo definita all'articolo 2222 c.c.; ai sensi di questo articolo il rapporto di lavoro autonomo si instaura ogni qualvolta una persona si obbliga a compiere, dietro corrispettivo, un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente. Pertanto il lavoro autonomo si distingue sia dal lavoro subordinato (escluso dalla tassazione ai fini Irap), sia dall'esercizio di un'attività di impresa.

Sia il lavoro subordinato, sia il lavoro autonomo si identificano entrambi nell'attività personale del lavoratore; ma solo il lavoro autonomo è caratterizzato dall'assenza di vincolo di subordinazione, mentre il lavoro subordinato implica soltanto generiche operazioni di fare, senza autonomia decisionale, da parte del prestatore d'opera. Occorre sottolineare che mentre ai fini Irap l'attività di lavoro autonomo è assimilata a quella derivante dall'esercizio di impresa, dal punto di vista civilistico se ne distingue nettamente.

L'attività di lavoro autonomo è di norma fondata sul lavoro personale del prestatore d'opera (art. 2082 c.c.) e prescinde da moduli organizzativi specifici, caratteristici invece dell'attività imprenditoriale, che consiste appunto nell'esercizio di un'attività organizzata al fine di produzione e di scambio di beni o di servizi²⁶.

L'attività di lavoro autonomo è attratta al regime impositivo dell'Irap quando è esercitata in forma abituale, ai sensi dell'articolo 49, comma primo, del d.p.r. n. 917/1986. Sono, dunque, sottratte al regime fiscale dell'Irap quelle attività di lavoro autonomo rese occasionalmente. Secondo il Ministero dell'Economia e delle Finanze si considerano abituali quelle attività che il contribuente effettua attraverso una molteplicità di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo con regolarità, stabilità e sistematicità; la professione abituale si distingue da quella occasionale quando quest'ultima implica attività saltuarie, episodiche o comunque non programmate.

Ai sensi del comma secondo dell'articolo 3 del D.lgs. 446/1997 non sono soggetti passivi del tributo: a) i fondi comuni di investimento; b) i fondi pensione; c) i gruppi economici di interesse europeo.

In base alla Circolare n. 141/1998²⁷ del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono espressamente esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta: a) i titolari di redditi di natura occasionale, sia d'impresa sia di lavoro autonomo; b) coloro che svolgono attività che danno luogo a redditi di lavoro autonomo non

²⁶ Cfr. COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit., pp. 331 e ss.

²⁷ Cfr. Circolare del Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Entrate, 4 giugno 1998, n. 141/E, in *Boll. Trib.*, 1998.

ricollegabili all'esercizio di arti o professioni; c) i titolari di redditi fondiari relativamente al reddito dominicale dei terreni e a quello dei fabbricati; d) coloro i quali producono redditi diversi, inclusi quelli derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere; e) i produttori di redditi da lavoro dipendente e assimilati; f) coloro i quali producono redditi di capitale; g) i soggetti che si avvalgono del regime fiscale sostitutivo previsto dal D.l. del 10 giugno 1994, n. 357, convertito (con modifiche) dalla legge n. 489/1994²⁸; h) i soggetti incaricati di vendita a domicilio, soggetti alla ritenuta titolo d'imposta; i) le società semplici titolari di redditi e di derivanti dalla concessione in affitto di terreni o fabbricati.

Si ricorda che con l'introduzione dell'Irap, ai sensi dell'articolo 36 del D.lgs. 446/1997 vengono soppressi, a parte alcuni contributi minori in materia sanitaria:

- a) i contributi per il finanziamento del servizio sanitario nazionale (la cosiddetta tassa sulla salute);
- b) l'Ilor, imposta locale sui redditi di cui al titolo terzo del d.p.r. 917/1986;
- c) l'Iciap, imposta comunale per l'esercizio di imprese arti e professioni, disciplinata dal titolo primo della legge n. 144/1989;
- d) la tassa di concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita Iva;
- e) l'imposta sul patrimonio netto delle imprese;
- f) le concessioni comunali.

Dalla lettura dei tributi soppressi si evince chiaramente il profilo redistributivo assunto dall'Irap nei confronti delle attività di lavoro autonomo, che non erano assoggettate in precedenza né all'Ilor, né all'imposta sul patrimonio netto delle imprese. Si comprende, dunque, la ragione pratica per cui nei primi anni di applicazione del tributo le previsioni di gettito erano apparse decisamente sovrastimate; le attività di lavoro autonomo, che rappresentavano il principale obiettivo redistributivo del nuovo tributo, registrarono, infatti, (nei primi anni di

²⁸ Legge 8 agosto 1994, n. 489, in *G.U.*, 10 agosto 1994, n. 186.

applicazione della nuova imposta) un gettito inferiore alle previsioni, pari ad oltre 7000 miliardi di lire.

Anticipando un primo ordine di rilievi critici relativi all'impianto attuativo della nuova imposta, abbiamo sottolineato come il carattere reale attribuito dal legislatore all'Irap se da un lato ne ha chiarito meglio l'oggetto in relazione alle attività di impresa, dall'altro ha evidenziato nella maggior parte delle attività di lavoro autonomo una sovrapposizione tra la base imponibile dell'Irap e quella dell'Irpef che mette in luce come questa imposta, nei confronti dell'attività di lavoro autonomo, non colpisca una diversa ed ulteriore manifestazione di capacità contributiva rispetto al reddito, ma tende a presentarsi come un'addizionale al reddito, stante la pratica sovrapposizione delle basi imponibili dell'Irpef e dell'Irap²⁹.

Un'altra questione tutt'altro che priva di rilevanza, che altrettanto pone in evidenza le difficoltà d'innesto delle attività di lavoro autonomo e d'impresa individuale all'interno dell'Irap, è rappresentata dall'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito.

L'approccio economico al tributo, con una qualche disinvoltura di troppo, tende a banalizzare il problema della deducibilità ovvero dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, riconducendola ad una semplice questione di aliquota: più moderata in caso di indeducibilità, più elevata nell'ipotesi in cui il legislatore avesse optato per la soluzione più trasparente della deducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito. Qui si può sottolineare ancora una volta l'effetto distorsivo di un tributo pensato per le attività rese in forma di impresa, esteso alle attività individuali di impresa e di lavoro autonomo, che se ne discostano decisamente non soltanto per i profili organizzativi, ma altresì dal punto di vista strettamente contenutistico.

Una prima motivazione dell'esclusione della deducibilità legata al carattere federalista del nuovo tributo, nonché alla necessità che la deducibilità dell'Irap dall'Ires e dall'Irpef non comporti riduzioni del gettito del tributo erariale, è francamente debole, proprio dal punto di vista giuridico.

²⁹ Cfr. COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit., pp. 432-448.

Appare chiaro, infatti, che il legislatore, mediante l'impiego di strumenti impositivi indiretti (quali l'indeducibilità dell'imposta reale da quelle sul reddito) fa largo uso di meccanismi di illusione finanziaria per incrementare il gettito, con modalità poco trasparenti, che mal si conciliano con una lettura non svalutativa del principio di capacità contributiva, in relazione a quello di affidamento e, dunque, allo Statuto dei diritti del contribuente.

Sotto questo profilo non vi è dubbio che l'indeducibilità dell'Irap rappresenti un caso di scuola. Ma non basta: se non ci si ferma soltanto all'apparenza del dato economico (che collega l'indeducibilità alla scelta di un'aliquota più moderata) e si analizzano le conseguenze ulteriori dell'indeducibilità dall'imposta sui redditi personale e progressiva, ci si rende conto dei profili distorsivi determinati dalla stessa; una condizione anomala che evidenzia più di un elemento di arbitrarietà ed irragionevolezza nel sottoporre a tassazione, per di più progressiva, quello che per il contribuente rappresenta soltanto un costo. Dunque un uso distorto della progressività, che contrasta sia con il principio di uguaglianza come ragionevolezza, sia con il principio di progressività che giustifica una maggior tassazione alla crescita del reddito, non certo un incremento dell'imposta dovuta all'aumento dei costi.

D'altra parte basti leggere il Titolo V della Costituzione nel testo riformato nel 2001, coordinandolo con la prima parte della Costituzione, per comprendere che l'Italia resta uno Stato unitario, organizzato su base regionale. Il fatto che attraverso la deducibilità del tributo regionale dalle imposte sui redditi erariali, queste ultime possono evidenziare contrazioni di gettito, non contrasta con il nostro ordinamento statutale multilivello; al contrario rappresenta un elemento di equilibrio interno al sistema³⁰.

Ove si considera che la Costituzione nel testo novellato, al fine di dare concreta attuazione al principio di autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti decentrati, tiene conto tra l'altro, all'articolo 119, della diversa capacità fiscale per abitante, ai fini dell'attuazione dell'autonomia tributaria e prevede espressamente

³⁰ Sul punto cfr. PERRONE CAPANO R., *L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, 1, 2005.

l'istituzione di un fondo perequativo, appare chiaro l'intento del Costituente di attuare il decentramento fiscale all'interno del principio costituzionale di unità della finanza pubblica.

Ora, se si tiene conto che la diversa distribuzione territoriale delle capacità fiscali per abitante obbliga le aree meno favorite del Paese ad applicare aliquote più elevate ai tributi di pertinenza locale (proprio in ragione della minore capacità fiscale per abitante), per poter finanziare una serie di spese che lo Stato ha trasferito al sistema decentrato, l'eventuale parziale compensazione che si realizza in seguito alla deducibilità, attraverso una minore imposizione sui redditi prodotti nei territori con minore capacità fiscale per abitante, non solo non è irragionevole, ma risponde a precisi indici distributivi di rilievo costituzionale.

Rappresenta, in definitiva, un effetto di riequilibrio distributivo del prelievo che nel nostro ordinamento discende direttamente dal concetto di unità della finanza pubblica.

Un principio (quello dell'unità del sistema finanziario) finalizzato ad assicurare, anche all'interno di un sistema di finanza pubblica articolato su una pluralità di livelli decisionali, ragionevoli condizioni di eguaglianza di fatto all'insieme della popolazione³¹.

5. Il presupposto del tributo e i dubbi di costituzionalità: la Corte costituzionale lascia nel limbo il lavoro autonomo e salva l'impianto del tributo

Fin dal suo nascere l'Irap aveva suscitato dubbi in parte della dottrina circa la rispondenza al principio di capacità contributiva del presupposto adottato dal legislatore, individuato nel valore aggiunto della produzione realizzato nell'esercizio di un'attività autonomamente organizzata, finalizzata alla produzione di beni e servizi.

³¹ Sul punto cfr. PERRONE CAPANO R., *La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottonalutando nella crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola*, in *Innovazione e Diritto*, 5, 2010, pp. 1-97.

A ben vedere la questione non deve sorprendere perché si era posta in termini simili già al momento dell'introduzione dell'Iva; e con molta probabilità non è un caso che sia nell'Iva, sia nell'Irap la legge, nell'individuare in modo oggettivo il presupposto del tributo, pone l'imposta a carico di un soggetto che non viene indicato come contribuente (è il caso della TVA in Francia), ma è definito come soggetto passivo del tributo; come se il rapporto tra il presupposto del tributo e il soggetto che la legge individua come titolare dell'obbligazione tributaria non faccia riferimento alla capacità contributiva di quest'ultimo.

Si può convenire che il valore aggiunto della produzione sia qualche cosa di diverso dai canoni di capacità contributiva individuati tradizionalmente dagli economisti pubblici e classificati dalla dottrina tributarista (a partire dagli anni '50 del secolo scorso) in base alle grandi categorie del reddito, del patrimonio e del consumo.

Ma ci sono pochi dubbi che il valore aggiunto di un'attività economica possa costituire il legittimo presupposto di un tributo, espressivo di un'autonoma manifestazione di capacità contributiva e distinto sia dal reddito eventualmente collegato all'attività economica svolta, sia dal consumo. Difatti le imposte sul valore aggiunto hanno avuto una grande fortuna a partire dalla seconda metà del novecento, perché si prestano ad essere articolate in base a una pluralità di modelli, a seconda degli obiettivi che il normatore tributario vuole di volta in volta perseguire³².

Il legislatore può scegliere un modello d'imposta sul valore aggiunto afferente ai consumi (è il caso dell'imposta sul valore aggiunto in vigore nei 27 Paesi che aderiscono all'Unione europea; imposta nazionale, ma caratterizzata da rigidi parametri comuni, finalizzati all'armonizzazione del tributo); in questo caso avremo un'imposta come l'Iva. Ove, viceversa, il legislatore moduli un tributo sul valore aggiunto della produzione che adotti uno schema di tipo reddituale, allora avremo un'imposta analoga all'Irap.

Dunque come non è mai esistito (nonostante qualche dubbio espresso in dottrina), un problema di legittimità costituzionale dell'Iva, prima comunitaria ed

³² A tal riguardo cfr. SCHIAVOLIN R, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., pp. 65 e ss.

oggi europea, in relazione al principio di capacità contributiva, altrettanto credo si possa affermare con sufficiente sicurezza rispetto ad un'imposta sul valore aggiunto della produzione che adotti uno schema impositivo quale quello descritto dal D.lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'Irap.

Fatta questa doverosa premessa, si tratta ora di confrontare il presupposto del tributo con le diverse articolazioni previste dal legislatore, nonché di evidenziare alcuni profili specifici dell'Irap che si prestano ad un'analisi critica rispetto ai principi, anche di rilievo costituzionale, che dovrebbero orientare il legislatore nella scelta dei presupposti di un tributo.

Anticipando un tema che verrà esaminato alla luce della sentenza n. 156/2001 e degli aspetti che quella sentenza ha lasciato impregiudicati, si può affermare che il problema della compatibilità di alcuni profili dell'Irap con i principi costituzionali che regolano nel nostro ordinamento l'esercizio della discrezionalità tributaria non dipendono dall'incompatibilità dello schema impositivo adottato nell'Irap con il principio di capacità contributiva, ma da alcune scelte opportunistiche che alterano il funzionamento del modello stesso.

Di quello schema impositivo mi sembra rilevante sottolineare due questioni che, anche alla luce degli orientamenti espressi dalla Corte costituzionale, appaiono tuttora aperti. Questioni che, come vedremo, sono tra loro collegate e che ruotano intorno ai limiti entro cui un'attività di lavoro autonomo evidenzia un valore aggiunto della produzione che non si sovrapponga al reddito, ma esprima una grandezza economica ulteriore, quantificabile a prescindere dal reddito e dunque espressione di un'autonoma capacità contributiva, simile a quella realizzata da un'impresa nell'ambito di un'attività produttiva³³.

Quest'ultima, infatti, attraverso il valore aggiunto della produzione, pone in essere un'attività economicamente rilevante, dunque espressiva di un'autonoma capacità contributiva tassabile, che prescinde del tutto dal fatto che in un determinato periodo di imposta l'attività svolta dall'impresa, oltre a realizzare un più o meno ampio valore aggiunto della produzione, affianchi a quest'ultimo una

³³ Per un'ampia rassegna dei profili di criticità del presupposto dell'Irap alla luce dei principi costituzionali cfr. COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit.

ricchezza novella costituente reddito, assoggettata a sua volta all'imposta sul reddito (Ires).

Nel descrivere i passaggi che hanno condotto (nella seconda metà degli anni '90 del secolo scorso) ad una profonda ristrutturazione del sistema tributario, volta al riequilibrio dei conti pubblici, abbiamo tuttavia sottolineato i limiti di un processo riformatore fortemente condizionato, negli assetti distributivi, dal tradizionale carattere corporativo della politica tributaria italiana.

Anche se occorre riconoscere l'ampiezza degli interventi che hanno investito sia le principali imposte e la loro gestione amministrativa, sia l'attività di controllo, accompagnata da un'ampia revisione del sistema amministrativo e penale.

Da questo punto di vista l'Irap rappresenta un caso emblematico di un processo riformatore caratterizzato da una pluralità di obiettivi disomogenei e non coordinati tra loro, di cui non era semplice assicurare la convivenza all'interno di un'unica imposta, caratterizzata per di più da un'ampia base imponibile e da un gettito particolarmente elevato. Il che rappresenta di per sé un elemento di ulteriore condizionamento, nella prospettiva di un ripensamento profondo dell'imposta, più volte promesso, ma mai neppure indirettamente attuato.

Non vi è chi non veda che alcune delle principali riserve che hanno investito nell'arco degli anni il tributo, puntualmente evidenziate dalla dottrina, si riferiscono a questioni di costituzionalità che avrebbero potuto trovare una positiva soluzione in un modello di imposizione meno condizionato da obiettivi di redistribuzione del prelievo, all'interno dell'amplissima platea di contribuenti assoggettati al nuovo tributo regionale. Un'aliquota decisamente più moderata per le attività di lavoro autonomo che non erano assoggettate a due delle cinque principali imposte sostituite dall'Irap, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese e l'Ilor, avrebbe stemperato le resistenze rispetto ad attività, quali quelle di impresa individuale e di lavoro autonomo, nelle quali il valore aggiunto della produzione tende a coincidere con il reddito.

Osserva al riguardo La Rosa, che: *“proprio questo rapporto di innovazione/sostituzione tra il nuovo tributo, in una pluralità eterogenea di precedenti prelievi, è*

stato motivo non secondario del ricorso a soluzioni disciplinari disomogenee e non facilmente riconducibili a un coerente disegno³⁴”.

Ciò significa che nelle attività di lavoro autonomo un'imposta sulle attività produttive tende di fatto a trasformarsi in un'addizionale all'imposta sul reddito a carico di una sola categoria di contribuenti: il che evidenzia un profilo di debolezza del tributo alla luce del principio di ragionevolezza e, dunque, di capacità contributiva. Un aspetto, quest'ultimo, che non poteva essere ignoto alla Corte costituzionale che lo aveva affrontato nella sentenza n. 42/1980, risolvendolo nel senso dell'illegittimità dell'assoggettività all'Ilor dei redditi da lavoro autonomo e ad essi assimilati in base alla legge.

Un'altra questione caratterizzata da notevole confusione è quella relativa all'indeducibilità del tributo. L'idea che il problema della deducibilità o meno dell'Irap dalle imposte sui redditi si riduca ad una semplice questione di aliquota, secondo un'opinione diffusa tra gli economisti pubblici, evidenzia l'insostituibilità dell'approccio tecnico-giuridico alle questioni tributarie.

Nell'Irap l'indeducibilità incrocia due realtà molto diverse; ma in entrambi i casi comporta degli effetti insostenibili al metro della ragionevolezza. Un'imposta reale sull'attività di produzione esercitata in forma d'impresa produce un gettito che può affiancarsi ad un reddito, ma non lo presuppone; in questa ipotesi la deducibilità dell'imposta reale da quella sui redditi consente ad un'impresa che in un determinato anno non presenti un reddito fiscale imponibile di poter riportare in avanti questa perdita fiscale, spesandola in un periodo d'imposta successivo. Una condizione che, come vedremo, rispetta il principio di uguaglianza come ragionevolezza, ma che non si verifica nel caso dell'indeducibilità del tributo; dunque una questione rilevante dal punto di vista della parità di trattamento fiscale, che non può essere scambiata con un banale problema di graduazione delle aliquote.

Nel caso di un'attività di lavoro autonomo evidentemente non si pone una questione di riporto delle perdite fiscali; ma viene in evidenza un problema di palese irragionevolezza, connesso con l'indeducibilità di un costo fiscale da un'imposta sui

³⁴ LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, ed. seconda, pp. 139 e ss.

redditi personali ad aliquote progressive. È ragionevole tassare con un'aliquota progressiva il reddito, molto meno sottoporre ad aliquote progressive un costo indeducibile per scelta del legislatore. Un'applicazione impropria della proprietà transitiva, che evidenzia non solo una violazione della parità di trattamento tra i contribuenti, ma si pone in contrasto, come meglio si vedrà, proprio con il principio di progressività, che viene applicato con effetti capovolti.

Come abbiamo già accennato l'elemento fondamentale dell'Irap è rappresentato da una base imponibile che è costituita dal "valore della produzione netta" che deriva dall'esercizio abituale di "attività autonomamente organizzata". Questa grandezza, che viene desunta dal risultato di esercizio dell'attività, si diversifica nettamente dal reddito, per essere molto più ampia rispetto al reddito conseguito dal titolare dell'attività; vi rientrano, infatti, il costo del lavoro dei dipendenti che concorrono alle attività e gli oneri finanziari, due grandezze che contribuiscono al valore della produzione. L'oggettivizzazione dell'attività "auto organizzata" consente alla difesa erariale innanzi alla Corte costituzionale di sottolineare che risulta coerente con tale presupposto *"l'assoggettamento all'imposta di quelli soltanto, tra i titolari di reddito da lavoro autonomo, la cui attività sia caratterizzata dall'abitudine e dall'autonoma organizzazione di mezzi" [...]. L'abitudine e l'esistenza di un'autonoma organizzazione costituiscono, dunque, entrambi elementi caratterizzanti di detto presupposto, così che rimarrebbero di fuori dell'ambito di applicazione dell'imposta non solo le attività meramente occasionali, ma anche quelle che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa (individuale), di arti e professioni, non sono, tuttavia, esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato"*. Conclusivamente secondo l'Avvocatura dello Stato gli esercenti arti e professioni di cui al comma primo dell'articolo 49 del Tuir sarebbero, dunque, soggetti ad Irap solo in quanto l'attività da essi svolta sia autonomamente organizzata; il carattere reale dell'imposta e il carattere oggettivo del concetto di organizzazione sono finalizzati a colpire attraverso il tributo una manifestazione di capacità contributiva evidenziata dall'organizzazione produttiva, quale risultante della combinazione dei diversi fattori

produttivi coordinati dal soggetto passivo, imprenditore, professionista, lavoratore autonomo³⁵.

La Corte fa propria la tesi della cosiddetta etero-organizzazione dei fattori produttivi, quale autonoma manifestazione di capacità contributiva individuata dal presupposto. La motivazione della legittimità costituzionale dell'Irap contenuta nella sentenza n. 156/2001 ruota intorno a siffatto concetto di autonomia organizzativa, che sarebbe immanente alle attività di impresa, rientranti, dunque, in ogni caso nell'ambito applicativo del tributo; mentre per le attività di lavoro autonomo la sussistenza dell'autonoma organizzazione andrebbe verificata caso per caso.

La Corte costituzionale giunge a questa conclusione in considerazione del fatto, che l'articolo 49 del Tuir n. 917/1986, ai numeri 2 e 3 del comma primo, indica una serie di ipotesi di attività di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale, nei confronti delle quali, a parere della Corte, il legislatore non irragionevolmente presumerebbe la mancanza del requisito "dell'autonoma organizzazione intesa come organizzazione di capitali o di lavoro altrui" che in base all'interpretazione offerta dalla Corte costituzionale, rappresenta il presupposto per l'assoggettamento all'Irap delle attività di lavoro autonomo³⁶.

In questo passaggio decisionale la Corte evidenzia un approccio all'Irap fortemente condizionato da una rappresentazione dell'attività produttiva svolta sul modello dell'impresa, poco attenta alle differenze che caratterizzano le attività di lavoro autonomo e di impresa. Di qui la differenziazione tra le attività di impresa e quelle di lavoro autonomo, in base al concetto di autonoma organizzazione.

Secondo la Corte costituzionale l'attività d'impresa, anche individuale, sottenderebbe sempre un'autonoma organizzazione; condizione che non si realizzerebbe con altrettanto automatismo nelle attività di lavoro autonomo, nelle quali la sussistenza di un'autonoma organizzazione dovrebbe essere evidenziata caso per caso. Una semplificazione, questa, che non trova riscontro nell'articolo 2 del

³⁵ Per un'analisi puntuale delle argomentazioni svolte dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156 del 2001, con ampi riferimenti dottrinari cfr. SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, op. cit., cap. IV pp. 461-565.

³⁶ Cfr. PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, op. cit., pp. 1231 e ss.

D.lgs. n. 446/1997, nel quale il requisito dell'autonoma organizzazione è riferito a tutti i soggetti passivi (siano essi esercenti arti e professioni ovvero titolari di redditi d'impresa).

Vero è che la disposizione successiva prevede una presunzione in ordine alla sussistenza del presupposto del tributo e, quindi, anche dell'autonoma organizzazione, solo per le società e gli enti. A ben vedere, dunque, nonostante l'affermazione della Corte costituzionale in base alla quale, ai sensi del D.lgs. n. 446/1997, il requisito dell'autonoma organizzazione è un elemento caratterizzante che differenzia l'imprenditore individuale dal lavoratore autonomo, è ben possibile che rimangano fuori dall'ambito di applicazione dell'Irap, non solo le attività di lavoro autonomo, ma anche attività rese da imprenditori individuali, prive di autonoma organizzazione per previsione di legge (art. 51 del Tuir n. 917/1986), pertanto estranee all'ambito di applicazione del tributo.

Tuttavia, come ho avuto modo di sottolineare in precedenza, l'attenzione della Corte costituzionale sembra piuttosto impegnata a sostenere la legittimità costituzionale del presupposto dell'Irap, che a delimitarne l'ambito di operatività in base all'effettiva rispondenza ai parametri di costituzionalità, indicati dalla stessa Corte. In buona sostanza la Corte sembra più interessata a descrivere il tributo, affermandone la legittimità costituzionale, che ha offrire un'interpretazione conforme a Costituzione dei limiti di applicabilità del tributo nei confronti delle attività di lavoro autonomo³⁷.

Sicché la sentenza n. 156/2001 non solo nell'apparato motivazionale, ma neppure in quello descrittivo, si pone il problema del cosa differenzia un'attività di lavoro autonomo autonomamente organizzata (sotto il profilo del risultato economico) da un'attività di lavoro dipendente il cui risultato, in termini reddituali, sia simile a quello dell'attività di lavoro autonomo osservata.

Insomma la Corte non cerca di dare una spiegazione alla luce del principio di capacità contributiva dei motivi che giustificerebbero una diversa e più onerosa imposizione a parità di reddito rispetto a quella da lavoro dipendente, senza che a

³⁷ Cfr. BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta* (nota a C. cost. n. 156/2001), op. cit., pp. 292 e ss.

questa redditività si affianchi un incremento di ricchezza prodotta rispetto all'analoga attività di lavoro dipendente, caratterizzato da un reddito equivalente.

Da questo punto di vista la sentenza più che essere insoddisfacente appare reticente; infatti con un apparato descrittivo elementare, la Corte costituzionale si limita ad affermare che l'assenza di un'autonoma organizzazione nell'attività di lavoro autonomo comporta l'esclusione dall'ambito di applicazione del tributo.

Non si pone, invece, la Corte il problema di esaminare se vi sia o meno sovrapposizione tra la base imponibile dell'Irap derivata da un'attività di lavoro autonomo e la corrispondente base imponibile Irap realizzata nell'esercizio dell'impresa, in rapporto con una redditività comparabile di entrambe le attività.

Il risultato, in base ai dati di comune esperienza, sarebbe completamente diverso e, dunque, evidenzerebbe la circostanza che mentre l'Irap nelle attività di impresa incide su un valore aggiunto della produzione che rappresenta un multiplo del reddito prodotto dalla stessa attività, nelle attività di lavoro autonomo vi sarebbe una pratica sovrapposizione tra valore aggiunto della produzione e reddito. Dunque l'imposta non inciderebbe su un'autonoma e diversa manifestazione di capacità contributiva rispetto al reddito, ma si configurerebbe come una sovrimposta rispetto a quella reddituale.

Questo limite evidenzia la profonda differenza di questa sentenza, sostanzialmente solutoria, rispetto all'analoga decisione della Corte nel 1980 (C. cost. n. 42/1980) in tema di Ilor, nella quale la Corte costituzionale aveva delimitato con chiarezza l'area di applicazione dell'imposta locale sui redditi (Ilor), escludendo i redditi da lavoro autonomo, considerati in tutto e per tutto equivalenti ai fini dell'Ilor ai redditi da lavoro dipendente.

Nella sentenza n. 156 del 2001 la Corte costituzionale non opera una delimitazione dell'applicabilità dell'Irap alle attività di lavoro autonomo, in base alla qualificazione giuridica dell'attività svolta e all'irrilevanza dell'autonoma organizzazione quale distinta manifestazione di capacità contributiva rispetto al reddito da lavoro autonomo. La Corte si limita soltanto ad evidenziare che l'accertamento della sussistenza del requisito dell'"autonoma organizzazione",

richiesta per l'assoggettamento delle attività di lavoro autonomo all'Irap, in assenza di specifiche disposizioni normative, costituisce una questione di mero fatto, demandata quindi al giudice di merito. Una soluzione che, in questi termini, suggerisce una riflessione ulteriore.

L'assenza di specifiche disposizioni normative idonee a delimitare ragionevolmente l'ambito di applicazione del tributo alle attività di lavoro autonomo, nonché a quelle svolte da imprenditori individuali, nelle quali vi è una sostanziale sovrapposizione tra il risultato economico prodotto dall'attività e il reddito connesso alle medesime attività, non libera la Corte costituzionale dalla necessità di offrire un'interpretazione conforme alla Costituzione, in presenza di un unico regime impositivo che accomuna, ben oltre i confini della ragionevolezza, realtà tanto diverse sotto il profilo contenutistico.

E', invece, la Corte costituzionale ad autolimitare il proprio ruolo di interprete della legittimità costituzionale dell'Irap, confinandola all'interno della teorica legittimità del presupposto, caratterizzato da abitualità dell'attività ed autonomia organizzativa.

Appare, viceversa, evidente che la molteplicità di situazioni diverse sotto il profilo del risultato economico, pur in presenza di attività autonomamente organizzate, avrebbe richiesto una chiave di lettura costituzionalmente orientata degli effetti economico-giuridici della nuova imposta. Una funzione nomofilattica, indirizzata all'interprete e al legislatore, finalizzata a delimitare in modo meno generico i profili contenutistici delle attività di impresa individuale e di lavoro autonomo, caratterizzate da autonoma organizzazione, attratte all'area dell'imponibilità ai fini dell'assoggettamento all'Irap, in assenza di una capacità contributiva ulteriore rispetto a quella espressa tradizionalmente dal reddito dell'attività esercitata.

In buona sostanza quello che differenzia radicalmente le attività minori di lavoro autonomo e d'impresa individuale rispetto all'impresa autonomamente organizzata è un problema distributivo, prima ancora che di capacità contributiva.

Il costo del capitale impiegato nell'attività produttiva e il costo del lavoro che concorre alla realizzazione della medesima attività evidenziano nell'attività di impresa un apporto dimensionale autonomo ben più ampio e, dunque, non comparabile, rispetto alle attività di lavoro autonomo e di impresa individuale nelle quali l'apporto capitalistico e di manodopera costituisce, ai fini del valore aggiunto della produzione, un elemento marginale rispetto all'ulteriore ricchezza rappresentata dal reddito prodotto dal lavoratore autonomo o dall'imprenditore individuale.

In definitiva la Corte costituzionale sia con la sentenza n. 156/2001, sia con la seguente ordinanza n. 286/2001³⁸, ragionando intorno allo schema dell'attività produttiva realizzata nell'esercizio dell'impresa, riconosce al valore aggiunto della produzione l'idoneità a concorrere alla spesa pubblica in base ad un'imposta parametrata al valore aggiunto della produzione realizzato dall'impresa, in un determinato periodo d'imposta.

Che questo sia lo schema del ragionamento seguito dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156/2001 lo si evidenzia nel passaggio in cui la Corte sottolinea come il valore aggiunto della produzione costituisca una manifestazione di capacità contributiva autonoma rispetto al reddito. Ma, a questo punto dell'indagine, evidentemente la Corte costituzionale sembra non interessata ad approfondire il rapporto che intercorre tra l'attività produttiva di lavoro autonomo e l'attività produttiva svolta nell'ambito dell'impresa. Un approfondimento ulteriore avrebbe evidenziato che le posizioni tra attività di impresa e di lavoro autonomo tendono a divaricarsi, quanto agli effetti delle attività produttive, in termini sia di valore aggiunto, sia di reddito.

A ben vedere mentre non è concepibile un'attività di lavoro autonomo che non sia accompagnata dalla produzione di un reddito proprio del lavoratore autonomo o dell'imprenditore individuale, è ben possibile che un'impresa, caratterizzata da una buona redditività e da un significativo valore aggiunto della produzione, non evidenzi in un determinato periodo d'imposta un reddito a fini

³⁸ E' noto che alle questioni di illegittimità costituzionale rigettate dalla Consulta con sentenza n. 156/2001 hanno fatto seguito le ordinanze n. 286/2001, n. 103/2002 e n. 426/2002.

fiscali, o per aver riportato in avanti precedenti perdite, ovvero per aver effettuato investimenti importanti.

Dunque mentre il valore aggiunto della produzione in un'attività di impresa rappresenta un multiplo rispetto al reddito eventualmente prodotto dalla medesima attività, nello stesso periodo d'imposta, giustificandosi in tal caso una tassazione differenziata delle due diverse ed autonome manifestazioni di capacità contributiva; la sostanziale coincidenza tra valore aggiunto della produzione e reddito, nelle attività di lavoro autonomo e in numerose attività di impresa individuale, pone in luce un elemento reddituale che avvicina, sotto il profilo della capacità contributiva, queste realtà a quelle realizzate nell'ambito di un'attività di lavoro dipendente.

Ma se così è, l'Irap nei confronti delle più diffuse realtà di lavoro autonomo e di impresa individuale si configura come un'irragionevole duplicazione d'imposta di realtà economiche caratterizzate da una natura essenzialmente reddituale, per questo non assimilabile dal punto di vista tributario al valore netto della produzione realizzata nell'esercizio di un'impresa. Una condizione resa ancor più evidente dal fatto che il legislatore nell'Irap si è preoccupato soltanto di costruire il presupposto del tributo, in modo tale da farvi rientrare anche le attività individuali di impresa e di lavoro autonomo; senza prevedere nessun tipo di differenziazione, né nella determinazione della base imponibile, né nella graduazione dell'aliquota ai fini della determinazione dell'imposta. Una modalità che avrebbe potuto essere utilmente impiegata per differenziare dal punto di vista tributario le attività di lavoro autonomo da quelle di impresa; tanto al fine di rispettare i parametri posti dal principio di capacità contributiva, che evidenzia, per questa via, un profilo di irragionevolezza di un modello di imposizione indifferenziato nei confronti di attività che esprimono capacità contributive tutt'altro che uniformi.

In buona sostanza la Corte costituzionale nella sentenza n. 156/2001 sembra trascurare il fatto che l'Irap, pur basandosi su un presupposto astrattamente non irragionevole dal punto di vista della capacità contributiva tassata, se ne discosta

nell'uniformizzazione di situazioni fortemente differenziate, proprio dal punto di vista della capacità contributiva incisa dal nuovo tributo³⁹.

L'Irap è un'imposta nata male non solo per i vincoli comunitari, che hanno imposto un modello di tassazione invertita delle importazioni e delle esportazioni rispetto all'Iva: un tema che, come vedremo più oltre, investe principi fondamentali del diritto europeo e principi costituzionali nazionali.

È un'imposta concettualmente nata vecchia, condizionata negativamente da profili redistributivi interni alla platea dei contribuenti assoggettata all'Irap, che non trovano giustificazione diversa rispetto agli interessi corporativi che hanno rappresentato negli ultimi venti anni il nucleo centrale delle politiche concertative, che hanno preso il posto del consociativismo politico che ha condotto al raddoppio del debito pubblico negli anni '80 del secolo scorso.

Tuttavia la sentenza n. 156/2001 non può non essere valutata negativamente per essersi limitata a salvare lo schema impositivo dell'Irap dal punto di vista della legittimità costituzionale (il che non richiedeva un particolare sforzo di fantasia) semplicemente ignorando le opportunità che una sentenza interpretativa di rigetto avrebbe potuto offrire per ricondurre nell'ambito della legittimità costituzionale non tanto lo schema teorico del tributo, ma le sue implicazioni di fatto in tema di limiti all'imposizione dell'attività di lavoro autonomo e della deducibilità del tributo reale dalle imposte sul reddito, al fine di assicurare la parità di trattamento e, in definitiva, la ragionevolezza del prelievo.

La vicenda dell'Irap in relazione al sindacato di legittimità su una pluralità di profili che evidenziano elementi di criticità rispetto ai principi che dovrebbero regolare l'esercizio della discrezionalità legislativa tributaria è esemplare di un vero e proprio cortocircuito istituzionale. Da un lato il Governo, specie negli ultimi anni ha di fatto espropriato il Parlamento del suo ruolo di autorizzazione e controllo delle scelte in campo tributario, attraverso l'uso indiscriminato della decretazione

³⁹ Sul punto cfr. MARONGIU G. – A. BODRITO A., *L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in AMATUCCI A., (a cura di) *Trattato di diritto tributario*, op. cit., p. 492, in cui si richiama criticamente la mancata attuazione della delega sul punto della differenziazione delle aliquote nel settore del lavoro autonomo.

d'urgenza. Dall'altro il sindacato di legittimità sulle leggi di imposta ha perso ogni significato dal momento in cui la Corte costituzionale, in un tributo importante come l'Irap, sia per l'economia, sia per il gettito, ha deciso di non decidere, facendo sì che il problema Irap divenisse sostanzialmente insolubile. La crisi fiscale italiana trae alimento da queste contraddizioni e difficoltà.

Vi è un ulteriore aspetto che sembra opportuno anticipare e che verrà approfondito in seguito, proprio in funzione dell'esperienza dell'Irap e concerne il rapporto tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione.

Nell'art. 41, come è stato evidenziato dalla dottrina costituzionalista, convivono due principi che non sono contrapposti, ma che si integrano a vicenda. Da un lato il Costituente ha voluto assicurare tutela di principio alla libertà di iniziativa economica, ponendo tuttavia dei limiti all'esercizio dell'attività economica, attraverso la previsione di un'ampia riserva di legge, finalizzata ad assicurare, attraverso lo svolgimento delle attività economiche da parte dei privati, la tutela di interessi generali; dall'altro ha definito un generico potere di intervento dello Stato, regolatore delle attività economiche pubbliche e private, il cui esercizio si è dovuto necessariamente adattare all'evoluzione delle condizioni storiche, a partire dal passaggio dalle Comunità all'Unione europea.

All'interno di questo quadro di riferimento, specie dopo la riforma del Titolo V della Costituzione, che ha trasferito l'insieme delle materie a contenuto economico alla legislazione regionale, l'articolo 41 ha assunto un ruolo centrale per assicurare non soltanto l'unità del sistema finanziario ma (e ancor prima) l'unità economica e sociale della nazione.

Questo profilo conduce, direi necessariamente, a collegare l'articolo 41 all'articolo 53 della Costituzione, quantomeno in tutte quelle vicende in cui la funzione di intervento dello Stato nelle attività economiche si realizza attraverso misure di tipo tributario. In queste ipotesi non vi è chi non veda che, a prescindere dal fatto che la Corte costituzionale abbia fin qui separato le vicende tributarie dalle altre manifestazioni attraverso cui può articolarsi l'intervento dello Stato nell'economia, appare evidente che l'evoluzione dei rapporti economici (nel quadro

di un'economia mondializzata) e le cessioni di sovranità in campo economico che comportano l'adesione alla moneta europea, impone al legislatore ed all'interprete di valutare una legge d'imposta che incida sulle attività economiche non soltanto in funzione del rispetto del principio di capacità contributiva.

Si vuol dire in altre parole che la sussistenza della capacità contributiva in un tributo che incida sulle attività economiche rappresenta una preconditione di legittimità, che deve essere verificata in concreto alla luce della piena osservanza dei limiti e delle garanzie poste a tutela della libertà di iniziativa economica e a presidio dello svolgimento delle attività economiche, in base alla riserva di legge posta dall'articolo 41 della Costituzione.

La giurisprudenza costituzionale relativa a profili di illegittimità che investono contemporaneamente l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione è piuttosto limitata; ed ancora più circoscritti sono i casi in cui una vicenda tributaria conforme al principio di capacità contributiva evidenzia dubbi dal punto di vista della legittimità costituzionale per contrasto con l'articolo 41 della Costituzione e viceversa.

Dunque un tema volutamente poco esplorato dalla Corte costituzionale, pur evidenziandosi potenziali interferenze tra il principio di capacità contributiva, che regola il concorso alle pubbliche spese e l'articolo 41, nella parte in cui riserva alla legge il coordinamento delle attività economiche pubbliche e private finalizzato alla tutela di interessi preminenti di natura pubblicistica.

Ma quel che più interessa dal punto di osservazione del diritto tributario è rappresentato dalle possibili interferenze tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione e, dunque, da quelle vicende in cui la legge tributaria, pur essendo conforme al principio di capacità contributiva determini una violazione dell'articolo 41 della Costituzione.

6. Imposizione e tutela delle libertà economiche: interferenze ed antinomie tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione, alla luce del principio di unità del sistema finanziario.

È interessante notare che una delle poche questioni di interferenza tra l'articolo 53 e l'articolo 41 della Costituzione fu decisa dalla Corte costituzionale⁴⁰ nel senso di considerare legittima (ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione) la disposizione di legge tributaria che aveva introdotto nel 1955 il principio della nominatività dei titoli azionari, escludendone il contrasto con la libertà di iniziativa economica di cui all'articolo 41 della Costituzione.

L'assunto è che l'articolo 53 della Costituzione può operare legittimamente come limite all'iniziativa economica privata, senza tuttavia che ciò determini, nel caso di specie, un contrasto con l'articolo 41 della Costituzione, rappresentando l'adempimento dell'obbligo tributario il fine sociale atto a giustificare il limite costituzionale alla libertà economica.

All'epoca (la metà degli anni '50) la nominatività dei titoli azionari decisa, peraltro, da una coalizione di Governo moderata, aveva suscitato polemiche, alimentate dai quotidiani orientati dalla Confindustria. Sembra, oltretutto, difficile inquadrare la nominatività della circolazione dei titoli azionari come una misura eversiva o, comunque, limitatrice delle libertà economiche: era evidente, invece, il fine tributario della disposizione, con l'obiettivo di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale. Tuttavia, come vedremo diffusamente più avanti, la Corte costituzionale, anche in vicende in cui le ordinanze di remissione evidenziavano un contrasto sia con l'articolo 53, sia con l'articolo 41 della Costituzione, ha ritenuto che una violazione dell'articolo 41 può manifestarsi solo come conseguenza di una violazione del principio di capacità contributiva; il che equivale a dire che l'articolo 41 della Costituzione non rappresenta un parametro di valutazione della legittimità delle leggi di imposta e, dunque, non può essere utilmente impiegato in sede di sindacato di legittimità costituzionale delle leggi tributarie .

⁴⁰ Cfr. C. cost., 12 dicembre 1957, n. 129., in *GI*, 1958, I, 1, p. 1.

Un'affermazione apodittica, piuttosto che una tesi argomentata e che sembra ispirata più a motivazioni in ordine all'opportunità di lasciare al legislatore la più ampia libertà di manovra, che attenta alla funzione di garanzia espressa dalla riserva di legge fissata nell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione. Una tesi comprensibile in una società arretrata e in un'economia rivolta essenzialmente al mercato interno. Un'opinione, piuttosto che un principio giuridico, che non trova riscontri sia dal punto di vista dell'economia, ormai mondializzata e fortemente concorrenziale, sia dell'evoluzione dell'ordinamento giuridico, profondamente condizionato dalle libertà fondamentali, principi basilari del diritto europeo e cardini della liberalizzazione dei mercati, che ha condotto alla mondializzazione dell'economia.

In questo senso, osservando l'Irap, potrebbe rilevarsi un contrasto con l'articolo 41, comma terzo della Costituzione e con l'articolo 117, comma secondo, della Costituzione, nella parte in cui il D.lgs. 446/1997, esentando dall'Irap le importazioni di beni e di servizi, introduce un premio occulto all'importazione di beni pari all'importo dell'Irap assolta dall'analogo prodotto di origine nazionale. Un aspetto, questo, conseguente alla scelta del presupposto dell'Irap, che il legislatore sembra aver ignorato all'atto dell'istituzione del nuovo tributo. Una condizione che, come vedremo dettagliatamente più avanti, comporta anche la violazione di principi fondamentali del diritto europeo.

In ogni caso la nettezza con cui la giurisprudenza costituzionale avverte il difetto del reticolo costituzionale tra il principio di capacità contributiva e la libertà di iniziativa economica appare indubbia, argomentando talvolta la Corte nel senso che l'imposizione fiscale e la tutela dell'iniziativa economica privata rappresentano ambiti distinti, per cui l'articolo 41 della Costituzione non può essere invocato come limite alla discrezionalità legislativa in campo tributario.

Da questo punto di vista sono tutt'altro che prive di interesse le decisioni della Corte costituzionale in tema di retroattività delle norme tributarie⁴¹. In tal caso la questione, come meglio verrà approfondito, riguarda non solo la libertà di

⁴¹ Cfr. *ex multis* C. cost., 3 marzo 1959, n. 9, in *Giur. Cost.*, 1959, pp. 237 e ss., nonché C. cost., 16 giugno 1964, n. 45, in *Giur. Cost.*, 1964, pp. 573 e ss.

iniziativa economica, quanto altresì i limiti posti a quest'ultima in relazione allo svolgimento concreto di un'attività economica che, rappresentando all'evidenza un fenomeno dinamico, esula dalla mera violazione costituzionale del principio di capacità contributiva, ponendo in concreto un contrasto con una pluralità di principi di carattere costituzionale (indi anche con la libertà di iniziativa economica, date le ragionevoli limitazioni che, per fini di interesse generale, l'esercizio di un'attività può scontare⁴²).

La lettura della limitata giurisprudenza costituzionale in cui l'articolo 41 è richiamato in relazione all'articolo 53 evidenzia più che un tentativo da parte della Consulta di evitare possibili interferenze tra i principi di capacità contributiva e di libertà di iniziativa economica, la evidenziazione di una antinomia che la Corte supera, negando la possibilità che una norma tributaria conforme al principio di capacità contributiva, possa porsi in contrasto con la libertà di iniziativa economica: una petizione di principio piuttosto che una dimostrazione.

Non è difficile intravedere dietro la scelta di negazione relazionale tra il principio di capacità contributiva e il principio di libertà di iniziativa economica la premura di serbare al legislatore tributario ampia libertà di manovra, nel tentativo di assicurare l'adempimento costituzionale del dovere fiscale.

Per giungere ad una soluzione soddisfacente delle interferenze e dei rapporti che accompagnano l'esercizio della potestà tributaria e l'introduzione di limiti all'esercizio dell'attività economica pubblica e privata, occorre ripartire dagli esiti insoddisfacenti cui ha condotto questa separazione dei principi di libertà di iniziativa economica e di disciplina delle attività connesse all'esercizio delle libertà economiche da quelli che regolano l'esercizio della discrezionalità legislativa in ambito tributario.

Limiti all'esercizio dell'attività economica che sono finalizzati ad assicurare che le attività non si pongano in contrasto con i fini sociali. Una formula molto ampia ed omnicomprensiva, che lascia sostanzialmente allo Stato, titolare del potere di coordinamento sia in campo finanziario (articolo 119 Cost.), sia in campo

⁴² Cfr. MARINI G., *Leggi interpretative e retroattività delle leggi (note minime sulla tassabilità Irap dei contributi erogati alle imprese di trasporto pubblico locale)*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 1781 e ss.

economico (articolo 41 Cost.), il compito di assicurare l'unità del sistema finanziario e per questa via l'eguaglianza di fatto (art. 2, comma secondo, della Costituzione)

Per delimitare con sufficiente precisione i rapporti che intercorrono tra l'esercizio della potestà legislativa tributaria e la previsione di limiti all'esercizio delle attività economiche, dunque le relazioni che intercorrono tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione, bisogna partire dalla nozione di unità del sistema finanziario, che ruota intorno a un potere di iniziativa che appartiene al Governo, affiancato da quello decisionale che è riservato alla legge e, dunque, alle decisioni del Parlamento.

Un esercizio, come vedremo più avanti, tutt'altro che teorico; perché lo svuotamento della funzione parlamentare, che ha caratterizzato prima la riforma del Titolo V della Costituzione e poi la sua concreta attuazione (accompagnata da una legge elettorale che definire infelice può apparire un eufemismo), ha posto in luce una crisi istituzionale profonda, che si è venuta ribaltando gradualmente sulla politica tributaria; fino ad evidenziare nel 2012, una crisi fiscale dello Stato che non ha precedenti, in cui ad un incremento delle entrate ben inferiore a un punto di PIL, ha corrisposto un crollo della ricchezza nazionale prodotta, pari a -2,4%

A ben vedere il concetto di unità del sistema finanziario, che riguarda sia le decisioni di spesa sia la politica tributaria, strumentale ad assicurarne il finanziamento, risponde ad una serie di interessi costituzionalmente protetti, tutti egualmente rilevanti.

Il profilo unitario è assicurato dal potere di iniziativa che appartiene al Governo, nei limiti beninteso dell'esercizio di una funzione di coordinamento.

Un potere, tuttavia, particolarmente penetrante perché il Governo, in quanto titolare di funzioni di rappresentanza di interessi generali e del rispetto degli impegni di politica economica e finanziaria assunti con l'Unione europea, assicura attraverso il concreto esercizio della funzione di coordinamento la tutela degli interessi unitari non frazionabili; mentre al Parlamento, titolare della potestà legislativa, è affidata la funzione di rilevare i diversi interessi e di contemperarli, attraverso l'adozione di strumenti legislativi che riguardano sia le decisioni finanziarie di entrata e di spesa (ai sensi degli articoli 53 e 81 della Costituzione), sia il coordinamento delle attività

economiche, secondo, si badi bene, quanto stabilito dall'articolo 41 della Costituzione, finalizzato ad assicurare obiettivi di interesse sociale a carattere generale. Una funzione quest'ultima che la crisi istituzionale ha completamente svuotato, attraverso il trasferimento della funzione legislativa dal Parlamento al Governo, mediante l'uso indiscriminato della decretazione d'urgenza.

È vero che la Corte costituzionale sembra aver preso atto di questa profonda trasformazione regressiva della funzione legislativa e di aver posto, attraverso una serie di sentenze⁴³, numerosi e sempre più stringenti limiti sotto il profilo della legittimità degli effetti di quest'uso abnorme della decretazione d'urgenza. Ma i correttivi di questa giurisprudenza si potranno cogliere nell'arco di uno spazio di tempo necessariamente non breve, mentre la crisi istituzionale continua a produrre i suoi effetti destabilizzanti sul funzionamento del sistema.

In buona sostanza si vuole sottolineare conclusivamente sul punto che il recupero del principio costituzionale di unità del sistema finanziario risulta essenziale per assicurare una politica tributaria attenta ai profili distributivi definiti dal principio di capacità contributiva ed evitare che il sistema tributario interferisca con le attività di impresa, con modalità che contrastano con quanto stabilito dagli articoli 41 e 42 della Costituzione.

Un aspetto quest'ultimo che ha assunto particolare rilievo nell'ultimo decennio, per via dell'incidenza che le decisioni europee in campo economico finanziario tendono ad assumere anche nelle politiche nazionali, condizionandole.

La vicenda dell'Irap, come vedremo, con le sue implicazioni di diritto interno ed europeo, ha evidenziato più di un'interferenza tra il principio di capacità contributiva e l'articolo 41 della Costituzione, che non ha fin qui trovato un assetto soddisfacente. Basti pensare all'Irap sulle banche, applicata tra l'altro con un'aliquota molto più elevata rispetto a quella ordinaria, che la Corte di giustizia europea ha salvato, con una decisione che tuttavia implica un'evidente discriminazione inversa, che non sembra compatibile con il diritto europeo, dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

⁴³ Da ultimo cfr. *ex multis* C. cost., 16 febbraio 2012, n. 22, in *Giur. cost.*, 1, 2012, con ampi riferimenti alla giurisprudenza anteriore.

L'Irap sul sistema bancario, infatti, sostituisce l'Iva sulle operazioni finanziarie che, come è noto, sono esenti dal tributo; dunque un'imposta che grava esclusivamente sul sistema bancario italiano e, dunque, si ripercuote inevitabilmente sul costo del danaro per le imprese e per le famiglie.

Il sistema di poteri concertativo si compiace evidentemente di una distribuzione distorta della fiscalità rispetto al modello economico europeo, in cui pure l'Italia è inserita; tuttavia la crescita esponenziale che le distorsioni distributive tributarie comportano (sotto il profilo della competitività del sistema produttivo italiano) evidenziano un effetto della crisi istituzionale poco osservato, che si ripercuote con effetti indesiderati e, tuttavia, prevedibili sulle prospettive di sviluppo dell'insieme della nostra Comunità; in ciò palesemente violando i principi fissati dall'articolo 2 della Costituzione, che giustappone i diritti inviolabili dell'uomo con i doveri inderogabili di solidarietà economica e sociale.

Un aspetto, che il respiro europeo che caratterizza significativamente la dottrina tributarista italiana ha più volte messo in evidenza e che sembra oggi necessario ulteriormente approfondire, proprio per i vincoli non soltanto di finanza pubblica e di bilancio che impegnano l'Italia nei rapporti con l'Unione europea.

CAPITOLO II. *Irap e Iva, tra limiti imposti dal diritto europeo e dilatazione della discrezionalità tributaria*

1. Principi generali di deducibilità e discrezionalità legislativa – 2. La questione di costituzionalità – 2.1. Segue. Questione di economia – 3. Imposizione e limiti all'attività economica tra Irap ed Iva – 4. L'incidenza dell'Irap sul fattore lavoro: la penalizzazione delle imprese *labour intensive* – 5. Valore aggiunto della produzione e finanziamento della spesa sanitaria: una difficile convivenza con il principio di ragionevolezza.

1. Principi generali di deducibilità e discrezionalità legislativa

Come già ricordato l'Irap colpisce un particolare indice di capacità contributiva, diverso dagli indici tradizionali di capacità contributiva rappresentati da reddito, consumo e patrimonio; vale a dire che tale indice è rappresentato dal valore aggiunto prodotto da un'attività autonomamente organizzata e dall'ampio novero di poteri di gestione, direzione e coordinamento che la caratterizzano. Un valore aggiunto al quale si perviene sottraendo dal valore della produzione i costi che rappresentano il valore dei beni intermedi impiegati; viceversa, non sono sottratte quelle voci di costo che costituiscono l'espressione del valore dei guadagni realizzati mediante la remunerazione dei fattori della produzione, rappresentando tali guadagni lo stesso valore della produzione che si vuole tassare.

Appare evidente, da questo punto di vista, che il reddito è qualcosa di diverso, raffigurando il medesimo un "flusso di nuova ricchezza" che si aggiunge ad una ricchezza preesistente.

A dir il vero neppure può dirsi che l'Irap possa essere descritta come imposta sui redditi "a monte"; tanto avrebbe, infatti, reso necessaria la previsione di un diritto di rivalsa affinché l'onere tributario potesse trasferirsi in capo ai soggetti realmente ed effettivamente percettori di ricchezza; violando, per questa via, il 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. Questo difetto di previsione (in ordine ad un diritto di rivalsa) chiarisce che il tributo

non è stato pensato come imposta sui redditi e che il soggetto passivo Irap non è qualificabile come sostituto d'imposta.

D'altra parte, come abbiamo evidenziato in precedenza, posto che uno degli obiettivi del nuovo tributo, oltre ad una opportuna razionalizzazione del prelievo, era quello di favorire, a parità di gettito, una redistribuzione degli oneri fiscali tra le diverse categorie di onerati dalla nuova imposta, questa non poteva essere strutturata direttamente su base reddituale, al pari dell'Ilor che andava a sostituire. Tanto al fine di non imbattersi nuovamente nei problemi di costituzionalità evidenziati dalla Corte costituzionale con la sentenza numero 42 del 1980.

Una ricostruzione, a vedere bene, che espressamente la Corte costituzionale n. 156/2001 conferma (come già visto nel capitolo precedente) e che ha consentito alla stessa di ritenere infondate talune 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. La Consulta, ritenendo irrilevante la mancata previsione del diritto di rivalsa ai fini della valutazione della conformità del tributo al principio di capacità contributiva, ha definito l'Irap come un *"qualsiasi altro costo (anche di carattere fiscale) gravante sulla produzione"*.

A ben vedere, se si analizza la questione della rivalsa con riferimento all'Irap ci si rende conto facilmente che in un'imposta sul valore aggiunto delle attività produttive la rivalsa ha poco a che vedere con un problema di costituzionalità del presupposto del tributo⁴⁴.

È piuttosto conseguenza della scarsa attenzione che la maggioranza dei giuristi presta ai riflessi economici delle imposte; in questo, peraltro, scavalcati dagli

⁴⁴ Cfr. LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, op. cit., pp. 1407 e ss., il quale precisa che 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. Aggiunge 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.

economisti pubblici, che tendono ad assimilare i profili giuridici delle imposte a semplice questione di tecnica tributaria. Perdendo di vista che il legislatore, nella scelta dei criteri di riparto attraverso cui deve essere assicurato il concorso alla spesa pubblica, dispone di ampia discrezionalità legislativa nell'adozione dei presupposti che concorrono a costituire il sistema tributario.

Questa discrezionalità nella scelta dei mezzi è, tuttavia, assai meno ampia di quella che talvolta anche i giuristi sono disposti a riconoscere, perché il legislatore è condizionato (anche nella scelta dei mezzi) dal vincolo di rispettare la capacità contributiva di ciascun contribuente. Una limitazione che, a dir il vero, non deve sorprendere, perché il principio di capacità contributiva rappresenta una precondizione per la legittimità di un tributo, ma non la esaurisce. Occorre che vi sia corrispondenza anche nei risultati tra effetti giuridici ed economici delle imposte, ai fini dell'osservanza del principio di capacità contributiva; il che significa, in buona sostanza, che gli effetti del tributo in termini distributivi devono essere coerenti con gli obiettivi distributivi che il legislatore si è posto al momento dell'adozione del tributo.

La questione, si badi bene, non è di "estetica" del diritto, ma di sostanza, perché il richiamo al sistema, contenuto nel comma secondo dell'articolo 53 della Costituzione), indica non solo l'esigenza che nell'individuazione dei criteri di riparto attraverso cui realizzare il concorso alla spesa pubblica sia rispettato il principio di capacità contributiva. Evidenza, nel richiamo al sistema tributario, un ulteriore vincolo rappresentato dagli effetti distributivi in fatto (articolo 3, comma secondo, della Costituzione) che devono essere in sintonia con il principio di capacità contributiva, in quanto espressione del principio di eguaglianza.

Questo condizionamento di particolare valore giuridico trova un ulteriore conferma nel testo novellato dell'articolo 119 della Costituzione, nel quale è fissato il principio che l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa deve essere esercitata in armonia con la Costituzione: un vincolo probabilmente ancora più penetrante del concetto di coerenza sistematica che deve caratterizzare l'ordinamento tributario.

Questo disinteresse si riflette anche nella specializzazione degli studi universitari ed ha come conseguenza che talvolta le scelte giuridiche, in tema di imposte, non siano in sintonia con i condizionamenti economici determinati dal presupposto del tributo. Sotto questo profilo un esempio è rappresentato proprio dalla mancata previsione, da parte della legge istitutiva dell'Irap, di una rivalsa analoga a quella stabilita dalla normativa tributaria in tema di Iva⁴⁵. Come è stato autorevolmente confermato dalla decisione della Consulta⁴⁶, il fatto che la legge istitutiva dell'Irap non faccia alcun riferimento alla rivalsa è privo di rilevanza sotto il profilo giuridico perché l'Irap, pur avendo adottato uno schema impositivo di tipo reddito, non è un'imposta sul reddito, ma un'imposta sul valore aggiunto della produzione⁴⁷.

Nell'Iva la previsione della rivalsa obbligatoria⁴⁸ attiene al fatto che nello schema d'imposta sul valore aggiunto europeo, che ha adottato il modello francese, il valore aggiunto è calcolato su base finanziaria, attraverso il metodo della deduzione e della rivalsa; rivalsa che in questo schema non può che essere obbligatoria, altrimenti non sarebbe possibile calcolare, su base finanziaria, il valore aggiunto prodotto da

⁴⁵ 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, pp. 313 e ss.; POTITO E., Voce *Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 1320; SALVINI L., Voce *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, XIII, Torino, 1997, p. 40; SCHIAVOLIN R., *La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), tomo I, Padova, 1994, p. 282.

⁴⁶ C. cost., 21 maggio 2001, n. 156, cit.

⁴⁷ Cfr. LUPI R. e STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Iva e di Irap: le due facce di un equivoco*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2005, 1, pp. 250 e ss.; TARABUSI M., *Il valore aggiunto economico come presupposto del tributo*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2006, pp. 1162 e ss.

⁴⁸ 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 attingono 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., p. 460.

ciascun soggetto passivo; una confusione terminologica che non si ritrova nella legislazione francese e che nasce probabilmente dall'idea che l'Iva sia una imposta sulla capacità contributiva del consumatore finale; il che palesemente non è.

Nell'Irap, viceversa, in cui il valore aggiunto è calcolato su base fisica, un problema di rivalsa obbligatoria evidentemente non si pone neppure; in ogni caso non ha alcun rilievo ai fini della legittimità costituzionale del tributo, il cui presupposto (occorre ripeterlo) è costituito dal valore aggiunto della produzione e non dal reddito⁴⁹.

Problema diverso, evidentemente, è quello della traslazione del tributo, cui anche la sentenza della Consulta⁵⁰ fa riferimento.

In un sistema concorrenziale un'imposta sull'attività produttiva si comporta come qualsiasi altro costo di produzione: tende a trasferirsi in avanti sui prezzi finali, secondo le regole e le condizioni del mercato in cui l'impresa opera.

L'aggravarsi dell'effetto disincentivante sulle esportazioni e le distorsioni sotto il profilo della concorrenza sul mercato interno dipendono dall'aumento della concorrenza internazionale (a seguito della recessione del 2009) e dal fatto che i principali competitori, non solo europei, si sono ben guardati dall'istituire una seconda imposta sul valore aggiunto, l'Irap, che strutturalmente esenta le importazioni e tassa le esportazioni.

Al riguardo sembra opportuno sottolineare ancora una volta che il problema dell'Irap non risiede nel presupposto, individuato dalla legge delega nel valore aggiunto della produzione e adottato dal legislatore delegato con qualche omissione e incongruenza di troppo. La questione, sostanzialmente diversa, sta nel fatto che il legislatore, invece di delimitare dal punto di vista giuridico il presupposto, dunque la cornice entro cui si sarebbero potuti poi definire gli obiettivi economici e gli aspetti

⁴⁹ Sul punto cfr. SALVINI L., Voce *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, XII, Torino, 1997, p. 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)”*.

⁵⁰ C. cost., 21 maggio 2001, n. 156, cit.

normativi indispensabili per realizzarli, si è posto una serie di obiettivi politici senza valutarne compiutamente gli effetti sotto il profilo giuridico.

Si possono intuire le ragioni politiche della scelta operata dal legislatore nel 1997, riflesse sul rallentamento dell'economia italiana nel primo decennio del nuovo secolo; molto meno il fatto che tra il 2003 e il 2006 il Governo, dopo aver ricevuto un'ampia delega dal Parlamento a riformare il sistema tributario statale (a partire dalla graduale abolizione dell'Irap), se ne sia spogliato, anche qui per motivazioni politiche legate alla scelta federalista, dimenticando gli effetti distorsivi del tributo, che aveva contribuito ad evidenziare nella legge n. 80/2003.

Se si torna al punto centrale di queste riflessioni che ruotano intorno alle antinomie che caratterizzano l'Irap, appare evidente che il legislatore dispone di ampia discrezionalità nel determinare i componenti positivi e negativi della base imponibile di tributi una volta che essi siano stati istituiti⁵¹, ciò nondimeno questa discrezionalità si duole di taluni limiti.

Vero è, infatti, che il legislatore è tenuto a non sconfinare nell'arbitrio e nell'irragionevolezza; è altrettanto vero che deve, a sua volta osservare i limiti derivati dal presupposto d'imposta, altrimenti violando il principio di capacità contributiva. In definitiva sarebbe irragionevole⁵² una scelta legislativa che, dopo aver definito determinati fatti economici come rivelatori di capacità contributiva (qualificandoli come presupposto d'imposta), dettasse la costruzione di una base imponibile contrastante col presupposto d'imposta individuato⁵³.

⁵¹ 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*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, 11, p. 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.

⁵² Merita di ricordarsi quanto sostenuto da FALSITTA G., in *Manuale di diritto Tributario, Parte generale*, Padova, 2003, p. 142, secondo cui: "*l'obbligo di ragionevolezza che vincola il legislatore in campo tributario [...] si prospetta eminentemente come dovere di coerenza, non di contraddizione*".

⁵³ 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

Così è chiaro che il legislatore non è del tutto libero nel determinare quali siano i costi deducibili dall'imponibile Ires, perché l'art. 72, d.lgs. n. 917/1986, prevede che presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso di un reddito, o meglio 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 ammettersi nel caso dell'Irap, ma non dell'Ires, tali costi essendo in tal caso deducibili per intero e poi, per via dell'indeducibilità dell'Irap, ripresi parzialmente a tassazione⁵⁴.

Occorre, tuttavia, considerare che, nella determinazione della base imponibile Ires, la discrezionalità legislativa, benché vincolata al presupposto d'imposta, può prender piede al fine di garantire altri valori giuridicamente rilevanti e costituzionalmente non contrastanti col principio di capacità contributiva; indi l'indeducibilità (totale o parziale) può concernere costi che presentino elementi di incertezza nell'inerenza o nella determinazione oppure evidenti pericoli di coprire l'elusione o l'evasione o quando il loro sostenimento non sia coerente con meritevoli interessi di politica economica⁵⁵. Ciò malgrado è evidente che non può mai ritenersi l'indeducibilità, sia pur parziale, del costo di un fattore ordinario, certo ed essenziale per la produzione del reddito (per esempio, il costo del lavoro), derivandone la violazione del principio di capacità contributiva.

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 *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 3, p. 121.

⁵⁴ Sul punto cfr. BRIGHENTI F., *Incostituzionale l'indeducibilità dell'Irap dall'Ires?*, in *Boll. Trib.*, 2007, pp. 745-747.

⁵⁵ Pertanto il legislatore ha indubbiamente il potere di escludere dalla deduzione alcuni componenti negativi di reddito effettivo se l'indeducibilità 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.

A ben vedere l'opinione che ritiene l'illegittimità costituzionale dell'Irap per il fatto che l'imposta è dovuta anche quando la società sia in perdita, non coglie nel segno perché anche un'azienda in perdita produce valore aggiunto; quest'ultimo, ove costituisca il presupposto di un autonomo tributo, sarà tassabile in quanto tale, a prescindere o meno dal fatto che l'attività abbia anche prodotto reddito, oggetto di altra forma di imposizione. Ragionare diversamente sarebbe come dire che, in assenza di un reddito fiscalmente rilevante, la società in perdita potrebbe ritenersi esonerata dall'assolvere l'imposta sul valore aggiunto: una tesi all'evidenza insostenibile.

Questione del tutto diversa è quella posta dall'indeducibilità dell'imposta reale dall'imposta sul reddito; non è il prelievo reale ad essere illegittimo in sé; è l'indeducibilità che crea irragionevoli disparità di trattamento tra le imprese che chiudono il bilancio con un utile di esercizio, rispetto a quelle in perdita. Mentre in caso di deducibilità l'impresa in perdita può riportare a nuovo la perdita fiscale e, quindi, dedurla successivamente, l'indeducibilità penalizza irragionevolmente le imprese in perdita rispetto a tutte le altre⁵⁶.

Questo aspetto evidenzia, per altro verso, un ulteriore elemento differenziale tra l'esercizio di un'attività di produzione nell'esercizio di un'impresa e l'attività produttiva che corrisponde, viceversa, all'esercizio di un'attività di lavoro autonomo. Quest'ultima non può in nessun caso evidenziare una perdita fiscale, perché

⁵⁶ La Commissione Gallo, pur non escludendo originariamente la possibilità della deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, ha ritenuto comunque preferibile la scelta dell'indeducibilità 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, p.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 sconterebbe 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”*.

all'attività corrisponde strutturalmente la produzione di un reddito, sia pure assoggettato ad oscillazioni. Tuttavia, come abbiamo già sottolineato in precedenza, per le attività assoggettate all'imposta sui redditi personali, l'indeducibilità evidenzia un ulteriore elemento di irragionevolezza, nell'assoggettare (come se fosse reddito) una componente negativa che corrisponde ad un costo, apportandovi per di più un'aliquota progressiva.

Vale poi la pena di ricordare che uno degli argomenti a sostegno dell'indeducibilità dell'Irap dall'Ires era stato quello dell'invarianza di gettito tra diversi livelli governo⁵⁷. In specie, la deduzione avrebbe ingenerato una contrazione del gettito erariale a vantaggio dei bilanci regionali. Tuttavia, in senso contrario si aggiungeva che mentre l'invarianza di gettito poteva in ogni caso acquisirsi manovrando le aliquote di uno o di entrambi i tributi, la prospettiva giuridica ingiungeva comunque l'alternativa della deducibilità per motivi di capacità contributiva e coerenza interna dei tributi sui redditi.

Il rischio di minore prevedibilità del gettito delle imposte statali non vale a superare tale obiezione, perché è evidente che la deducibilità dell'Irap consente che aumenti di aliquote del tributo si ripercuotano in una riduzione del gettito delle imposte sui redditi; tuttavia, potendo ciò evitarsi aumentando le aliquote di queste ultime, non appare giustificabile la discriminazione fra soggetti passivi delle imposte sui redditi derivante dall'indeducibilità. D'altra parte non si deve perdere di vista che il processo di decentramento tributario, in corso da un quindicennio, si accompagna ad un analogo processo di decentramento di quote crescenti della spesa pubblica dal livello statale a quelli decentrati, in particolare a quello regionale e a quello comunale. Non è, dunque, irragionevole immaginare che, a fronte di un consistente aumento della pressione tributaria locale e di un contenimento della spesa erariale,

⁵⁷ 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 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., p. 131.

corrisponda una moderata attenuazione dell'imposizione erariale connessa con l'incremento della deducibilità dalle imposte sui redditi di tributi locali che incidono sulla produzione del medesimo reddito.

Si può ben capire, a tal riguardo, che 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 il divieto, per ciascun livello di governo, di incidere su basi imponibili o aliquote di tributi propri di altro livello, reca un'incoerenza interna di non poco conto. Rileva, infatti, in tal senso un principio idoneo ad operare con difficoltà quando i due tributi che interferiscono sono in sostanza entrambi saldamente nelle mani dello stesso livello di governo⁵⁸.

Sembra che malgrado la regionalizzazione del prelievo (prevista con la legge Finanziaria per il 2008⁵⁹) che aveva definito il tributo come "tributo regionale proprio" (ma la legge delega n. 42/2009⁶⁰ e poi il decreto delegato sulla fiscalità regionale⁶¹ hanno inventato il tributo proprio derivato, fortemente condizionato dalla legislazione statale), appare chiaro come ancora oggi la manovra delle aliquote Irap sia in buona sostanza affidata alla legge statale, con ristretti spazi di autonomia delle Regioni. Una Regione non può incrementare il proprio gettito e, non può la finanza statale patire, attraverso la deducibilità dalle imposte sui redditi, un pregiudizio ingestibile perché impreveduto. In linea con la dottrina dominante⁶², si

⁵⁸ 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., 26 settembre 2003, n. 296, con commento di MARONGIU G., *I "tributi propri della Regione" secondo la Corte costituzionale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 1, p. 17.

⁵⁹ Legge 24 dicembre 2007, n. 244, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008)*, in *G. U.*, 28 dicembre 2007, n. 300, Suppl. Ordinario n. 285.

⁶⁰ Legge 5 maggio 2009, n. 42, *Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*, in *G. U.*, 6 maggio 2009, n. 103.

⁶¹ DECRETO LEGISLATIVO 6 maggio 2011, n. 68, *Disposizioni in materia di autonomia di entrata delle regioni a statuto ordinario e delle province, nonché di determinazione dei costi e dei fabbisogni standard nel settore sanitario*, in *G.U.*, 12 maggio 2011, n. 109.

⁶² Lo stesso Gallo sembra nutrire il fondato sospetto che qualche problema possa effettivamente porsi in termini di irrazionalità del sistema. L'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 della Costituzione e,

deve quindi asserire che, alla luce di tali considerazioni, l'indeducibilità prevista dal comma 2 dell'art. 1 del d.lgs. n. 446 del 1997 è regola la cui logica è confusa, salvo ragioni di gettito fiscale e di discutibile opportunità politica che sembrano ignorare il principio di unità del sistema finanziario, che consente di regolare i rapporti tributari tra i diversi livelli di governo, nel rispetto dei principi di solidarietà (intesa come insieme di diritti e doveri che fanno capo al contribuente) e di eguaglianza (che in campo tributario si esprime come parità di trattamento in relazione alla capacità contributiva espressa da ciascun contribuente).

2. La questione di costituzionalità

Le suesposte considerazioni sono state gradualmente ritenute fondate anche dalla giurisprudenza di merito; non è un caso che, proprio con riguardo all'art. 1, comma 2, D.lgs. n. 446/1997⁶³, sono state sollevate, da parte di numerose Commissioni Tributarie, questioni di legittimità costituzionale, per violazione degli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione⁶⁴.

conseguentemente, anche *ex art.* 53, comma primo, della Costituzione; cfr. GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, op. cit., p. 131.

⁶³ 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).

⁶⁴ 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*

Risulta, infatti, chiaro che la norma, impedendo ai soggetti passivi delle imposte sui redditi la deducibilità dell'Irap dalla base imponibile, cagiona l'assoggettamento a tassazione di un reddito lordo, non correlato alla loro reale capacità contributiva, per questa via violando gli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione.

Difatti, la regola della indeducibilità dalle imposte sui redditi, senz'altro derogatoria e irragionevole rispetto ai principi fondamentali del sistema impositivo, contraddice i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva⁶⁵.

La questione di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 446/1997, che era stata già oggetto di rinvio alla Corte costituzionale assieme ad altre questioni di rilievo ed era stata risolta negativamente dalla Corte nella sentenza n. 156 del 2001, sul presupposto che la questione andava sollevata in relazione alle imposte sui redditi, all'interno delle quali soltanto può rilevare sotto il profilo della legittimità la mancata deducibilità dell'imposta reale sulla produzione (Irap), è stata affrontata dalla Corte costituzionale con l'ordinanza n. 258 del 30 luglio 2009⁶⁶.

A dir il vero la Consulta, rilevando la sopravvenienza dell'art. 6 del D.L. n. 185/2008, ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate e ha disposto la restituzione degli atti alle Commissioni tributarie rimettenti, *“perché operino una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione”*.

In specie, la Corte costituzionale, con l'ordinanza n. 258 del 2009 in cui avrebbe dovuto decidere sulla questione di costituzionalità sollevata, si è avvalsa di un provvedimento interlocutorio conforme alla prassi ed alla previsione legislativa, in genere adottato allorché tra le ordinanze di rimessione della questione di

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”*.

⁶⁵ 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”*.

⁶⁶ Corte cost., 30 luglio 2009, n. 258, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 11, p. 937, con commento di Basilavecchia M., e in Banca Dati BIG, IPSOA.

costituzionalità ed il loro esame si è verificata una modificazione del quadro normativo di riferimento e che nulla dispone nel merito della questione.

A tal proposito vale la pena di evidenziare che vi è stato chi ha rilevato che la Corte, per un verso ha inteso dare una battuta più ampia all'esecutivo e *“ridurre la portata finanziaria della sentenza (eventuale d'incostituzionalità) o quantomeno allontanarne nel tempo gli effetti⁶⁷”*; per altro verso la Corte medesima, ove avesse accertato l'insussistenza dei presupposti per dichiarare l'incostituzionalità, avrebbe emesso una sentenza di rigetto pura e semplice.

Tanto vale a concludere che, in ipotesi, con l'ordinanza si è *“formato un giudicato implicito circa la non manifesta infondatezza della questione di fondo⁶⁸”*.

Al riguardo è stato osservato⁶⁹ che la Corte costituzionale sembrerebbe aver dato al requisito della rilevanza della questione di legittimità costituzionale *“un significato indistinto tale da consentire ogni tipo di soluzione da parte dei giudici tributari”*, sicché le ipotesi di rilevanza di tale questione *“si potranno moltiplicare all'infinito”*.

La principale finalità dell'intervento normativo in esame è stata quella di evitare gli effetti distorsivi che sarebbero potuti derivare all'Erario in conseguenza di un'eventuale pronuncia della Corte costituzionale dichiarativa dell'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del D.lgs. n. 446/1997, che avrebbe presentato aspetti molto delicati, soprattutto per la finanza pubblica e, in particolare, per i rapporti tra la finanza locale e quella erariale.

Tuttavia proprio siffatto problema in ordine agli effetti retroattivi delle sentenze della Corte costituzionale, che in ogni altro settore del diritto ha una sua precisa ragion d'essere, nel campo delle imposte talvolta potrebbe porre dei problemi pratici di difficile soluzione, per le conseguenze sulla finanza pubblica che

⁶⁷ 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.

⁶⁸ Cfr. sul punto BASILAVECCHIA M., *Dalla indeducibilità alla parziale deducibilità dell'IRAP dalle imposte sui redditi*, op. cit., p. 944.

⁶⁹ Da DE MITA E., *La pronuncia moltiplicherà i rinvii alla Corte*, in *Il Sole 24 Ore*, 31 luglio 2009, p. 23.

una eventuale declaratoria di incostituzionalità determinerebbe inevitabilmente sul piano dei rimborsi, per le dimensioni finanziarie delle grandezze in gioco. Occorre infatti tener conto dell'impossibilità di utilizzare altro tipo di strumenti, quali il rimborso attraverso la distribuzione di titoli di Stato negoziabili, non soltanto per lo stock di debito pubblico accumulato, altresì per il fatto che la recessione del 2009 ha comportato, in soli quattro anni, un ulteriore incremento del debito pubblico di circa il 25%.

Da questo punto di vista, ritornando alla sentenza n. 156/2001 della Corte costituzionale (e agli schemi di ragionamento adottati per stabilire la legittimità costituzionale del presupposto dell'Irap), può rilevarsi una decisa evoluzione della giurisprudenza costituzionale, sia nel senso dell'impiego di sentenze interpretative di rigetto che vincolino l'interprete ad applicare la disposizione di cui si controverte la legittimità costituzionale⁷⁰ (secondo l'interpretazione offerta dal giudice delle leggi), sia attraverso ordinanze di inammissibilità della questione che invitano l'interprete ad applicare la norma sulla base di un'interpretazione costituzionalmente orientata.

Ho richiamato la sentenza n. 156/2001 perché in quella decisione la Corte costituzionale si era limitata a riconoscere la legittimità del presupposto dell'Irap, affrontando in motivazione quasi di sfuggita la necessità che lo svolgimento delle attività, per i soggetti diversi dalle imprese, fosse accompagnata dalla verifica della sussistenza dell'autonoma organizzazione, che costituisce il presupposto della assoggettabilità all'Irap dell'attività stessa e che, nel caso di attività di lavoro autonomo, deve essere verificata caso per caso⁷¹.

⁷⁰ Sul punto cfr. FRANSONI G., *Riflessioni critiche sulla limitazione degli effetti nel tempo delle sentenze interpretative della Corte di giustizia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, 1, pp. 373 e ss.

⁷¹ 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*, op. cit., pp. 1045 e ss.

In buona sostanza la sentenza può essere avvicinata ad una decisione interpretativa di rigetto, più per gli effetti che essa ha comportato nel tempo sul piano applicativo che per i contenuti dell'impianto decisorio.

Vale, infatti, la pena di ricordare che la vicenda tributaria è coperta da riserva di legge⁷² e, dunque, il fatto stesso che vi sia incertezza sui limiti di applicabilità ad intere categorie di soggetti di un tributo, la cui soluzione non può essere affidata al giudice tributario, pone evidenti problemi di contrasto con il principio di certezza del diritto, di cui è espressione l'articolo 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, in tema di tutela dell'affidamento.

In questo senso il problema particolare determinato in campo tributario dagli effetti retroattivi delle decisioni della Corte costituzionale potrebbe incontrare una svolta attraverso un'estensione del concetto d'interpretazione conforme che, eventualmente, potrebbe essere condizionato all'integrazione da parte del legislatore della legislazione in discorso, sulla base delle indicazioni offerte dalla Corte. Una modalità che si avvicinerebbe alle pronunce di incostituzionalità differita del

⁷² Per un inquadramento generale delle problematiche insorte con riferimento all'art. 23 della Costituzione cfr. in specie FORTE F., *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 Cost.*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1956, 1, pp. 248 e ss.; BARTOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957; FEDELE A., *Commento all'art. 23 Cost.*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna - Roma, 1978; Id. *Prestazioni imposte*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXXIV, Roma, 1991, pp. 1 e ss.; Id., *La riserva di legge*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da G. Amatucci, vol. I, Padova, 1994, pp. 157-203; Id. *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pp. 37 e ss.; GAFFURI G., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Padova, 2006, pp. 23 e ss.; LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, pp. 7 e ss.; CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, pp. 163 e ss.; DE MITA E., *L'evoluzione del principio di legalità*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, ed. quinta, Milano, 2006; Id., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004; FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, 1, pp. 3 e ss.

Sull'originaria interpretazione della riserva di legge come strumento a garanzia della sfera patrimoniale del privato vedi, sia pur in termini più o meno incisivi: CASANOVA L., *Del diritto costituzionale*, Genova, 1860, vol. II, p. 170; CAMMEO F., *Della manifestazione della volontà dello Stato in campo amministrativo*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, Milano, 1901, vol. III, pp. 92 e ss.; VIRGA P., *Origine, contenuto e valore delle dichiarazioni costituzionali*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1948, pp. 271 e ss.; AMATUCCI A., *Il procedimento impositivo delle prestazioni tributarie nella Costituzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1964, p. 10; LONGO M., *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art 23 della Costituzione*, Torino, 1968, pp. 33 e ss..

In generale constatano l'evoluzione della portata garantista della riserva di legge: VANONI E., *Opere giuridiche*, Milano, 1962, vol. I, pp. 16 e ss.; RASTELLO L., *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1987, pp. 205 e ss.; TESAURO F., *Istituzione di diritto tributario*, Torino, 2005, vol. I, pp. 16 e ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova 2005, pp. 131 e ss.

Tribunale Costituzionale tedesco che, attraverso questo *escamotage*, lascia al legislatore la scelta sul se e sul come intervenire sui rapporti pregressi.

Tuttavia per giungere ad una soluzione di questo tipo, che libererebbe la Corte costituzionale da condizionamenti che in campo tributario ne hanno paralizzato la funzione, occorrerebbe una svolta nella giurisprudenza costituzionale in campo tributario, sollecitata di recente nel quadro di un'ampia e approfondita indagine sulla crisi fiscale italiana. Secondo questo studioso Non vi è chi non veda, infatti, che “[...] il principale elemento di debolezza rispetto alla sempre più evidente esigenza di riportare nell'alveo dei principi costituzionali l'esercizio del potere di imposizione è costituito dagli effetti retroattivi delle pronunce di illegittimità costituzionale. Retroattività che spesso condiziona le decisioni della Corte costituzionale, non solo per le preoccupazioni circa gli effetti sul bilancio pubblico di rimborsi di imposte di cui sia stata riconosciuta l'illegittimità; ma per l'obiettivo impossibilità in particolari ipotesi, di poter sostituire al bilanciamento di interessi operato dal legislatore, un diverso bilanciamento determinato dalla decisione della Corte, che potrebbe condurre ad esiti altrettanto irragionevoli [...] Ma è proprio vero che la Corte costituzionale non possa immaginare, in ipotesi una soluzione diversa che infrange il tabù della retroattività degli effetti delle sue decisioni senza travolgere il principio? Penso che l'eccezionalità della questione sia rappresentata dal fatto che il legislatore, nell'istituire l'Irap, ha scelto consapevolmente un'aliquota moderata, per tener conto dell'indeducibilità del tributo dalle imposte sui redditi, stabilita all'atto dell'introduzione della nuova imposta. Un aspetto che non può essere ignorato quando si analizza nei profili di incostituzionalità che l'indeducibilità evidenzia⁷³”.

In base a siffatta opinione, la presa d'atto delle conseguenze irragionevoli che l'indeducibilità dell'Irap comporta per i contribuenti soggetti ad Irpef, in cui un costo indeducibile per scelta del legislatore si trasforma in un reddito (per di più tassato con aliquota progressiva), sembra pacifica.

Analoghe considerazioni possono agevolmente svolgersi nei confronti delle società, soggette a Ires, tassate in base a bilancio, per le quali l'indeducibilità comporta l'impossibilità di riporto in avanti di una perdita fiscale. La soluzione potrebbe rinvenirsi in una sentenza additiva di principio che nel riaffermare la

⁷³ Cfr. PERRONE CAPANO R., *Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello stato fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, 2012, 4.

legittimità del tributo ne evidenzi, tuttavia, gli effetti irragionevoli e, dunque, in contrasto con la Costituzione nella parte in cui l'articolo 1 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, al comma secondo non consente la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, dall'Irpef e dall'Ires.

A ben vedere, in base alla ricostruzione di cui sopra, la retroattività degli effetti di una decisione di accoglimento, ove comportasse un diritto al rimborso, avrebbe esiti paradossali perché il legislatore all'atto dell'istituzione del tributo aveva adottato un'aliquota moderata nell'Irap, proprio per tenere conto dell'indeducibilità fissata dalla legge istitutiva dell'Irap. In questa particolare situazione la Corte, introdotta con una sentenza additiva di principio la deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi, affiderebbe al legislatore, con la successiva legge di stabilità, di adeguare la legislazione alla decisione della Corte. Una soluzione necessitata, perché la Corte costituzionale non dispone di alcun parametro di riferimento per potersi sostituire al Governo e al Parlamento nel bilanciamento dei diversi interessi in gioco.

2.1. Segue: Questione di economia

La norma che dispone la indeducibilità dell'Irap era stata ritenuta, nelle ordinanze di remissione, non conforme al principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, perché implicherebbe l'assoggettamento ad imposizione di un reddito inesistente (nei riguardi, ad esempio, delle imprese in perdita) o, comunque, di un prelievo di tipo "espropriativo" quando l'imposta sul reddito è superiore al reddito disponibile (il che può avvenire in presenza di un utile di importo limitato) e darebbe luogo ad una duplicazione impositiva perché le imposte sui redditi graverebbero anche sull'Irap.

Su queste basi deve osservarsi che l'Irap è un vero e proprio premio per chi delocalizza all'estero. Chi produce fuori del Paese non solo "risparmia" l'Irap, ma addirittura paga una minore imposta sul reddito, non dovendo includere questo tributo nella propria base imponibile reddituale⁷⁴.

⁷⁴ In tal senso cfr. RIZZARDI R., *Anomalie tra diritto e gettito*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 aprile 2009, p. 29.

Oggi una questione del genere appare sorprendente; eppure alla base della scelta dell'Irap in sostituzione dell'Ilor e degli altri tributi sostituiti vi era stata, verso la metà degli anni '90 del secolo scorso, una scelta concertativa tra il governo e le principali organizzazioni datoriali e sindacali, finalizzata a favorire il decentramento di una quota della produzione italiana nell'Europa dell'Est, allo scopo di aumentare la competitività del sistema produttivo in vista dell'avvio della moneta unica europea. Un'opzione resa rapidamente obsoleta dalla contemporanea liberalizzazione del commercio mondiale.

Tra le misure per sostenere le esportazioni, allo studio del governo italiano, c'è anche il taglio dell'Irap. Il proposito sarebbe quello di un incentivo rapportato alla capacità di penetrare i mercati esteri; non riguarderebbe tutta l'Irap, che del resto, come già ricordato, nasce dalle ceneri di sette imposte diverse, ma solo quella parte che grava sul lavoro. Tuttavia l'idea cela due ordini di problemi: il primo concerne la disponibilità monetaria, perché a ben vedere spostare le aliquote anche di uno zero virgola significa creare un vuoto che deve essere coperto in altro modo. Da questo punto di vista l'esperienza degli ultimi due anni, caratterizzata da un aumento convulso dei tributi, senza alcuna attenzione ai profili distributivi e ai principi, è illuminante; anche per gli effetti depressivi sul PIL che l'assenza di qualsiasi disegno di politica economica e una gestione della finanza pubblica priva di visione e di equilibrio hanno determinato. In tal senso rileva il riordino degli incentivi alle imprese, ma su questo punto il governo è ancora molto lontano dalla soluzione. Il secondo ordine di problemi è, invece, rappresentato dalla compatibilità con le norme europee, vale a dire il divieto di concedere aiuti di Stato; a tal proposito l'ispirazione muoverebbe dalla trasformazione di quella parte dell'Irap che grava sul lavoro da imposta ad accisa, tributo di natura diversa che dovrebbe restare fuori dalla rigidità della legge di Bruxelles. Tuttavia cercando una soluzione anche su altri due fronti: il primo è quello delle infrastrutture, con il miglioramento della rete di porti e interporti; il secondo quello delle dogane, con una semplificazione dei controlli sia in entrata che in uscita. Ipotesi evidentemente ragionevoli, che peraltro, in assenza di un qualsiasi disegno organico che metta insieme, coordinandoli, crescita economica

ed equilibrio della finanza pubblica, non sembra destinato a vedere la luce, quantomeno in tempi brevi.

E', indubbio, che l'Irap involga, in definitiva, problematiche ad ampio spettro e che si è ancora lontani dalla comprensione della loro consistenza.

Probabilmente la coalizione di interessi che aveva condotto verso la metà degli anni '90 ad attuare, attraverso l'introduzione dell'Irap, un'operazione di politica tributaria caratterizzata sia da profili di razionalizzazione, sia da consistenti effetti redistributivi, sembrerebbe ancora prevalente; e dunque favorirebbe l'immobilismo sostanzialmente conservatore anche in questo campo.

Un altro aspetto del problema (probabilmente quello che impedisce una riforma che liberi il sistema tributario italiano da questa imposta anomala) è rappresentato dagli effetti distributivi particolarmente squilibrati che rendono l'Irap un *unicum* nel panorama tributario europeo. Infatti il gettito pubblico dell'Irap si concentra in prevalenza nella Regione Lazio, mentre la Lombardia beneficia del maggior gettito dell'Irap del settore privato. In queste due Regioni il gettito dell'Irap per ciascun soggetto passivo dell'imposta supera € 28.000. In Campania, la Regione più sviluppata del Mezzogiorno, la seconda per popolazione, registra un gettito di poco inferiore a € 7000 per ciascun assoggettato al tributo. In Puglia, Regione nella quale l'agricoltura conserva ancora un peso significativo, superiore alla media nazionale, il gettito è di poco superiore a € 4000. Dunque un'imposta che amplifica gli squilibri territoriali, ma di cui è difficile liberarsi essenzialmente per ragioni politiche.

Che l'Irap, così come è, non è un tributo che introduca discriminazioni in danno di operatori economici di altri Paesi dell'Unione è questione acclarata, risolta dalla sentenza della Corte di giustizia nel 2006⁷⁵, che sul punto non si presta, quindi, ad equivoci o a discussione.

Il problema sta nel fatto che, in parte qua, l'Irap è stata vista come un tributo che, se è vero che penalizza le esportazioni italiane rispetto al resto del mondo,

⁷⁵ Corte Giust., 3 ottobre 2006, causa C-475/03, in *Corr. Trib.*, 2006, 41, p. 3263, con commento di BODRITO A., e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 12, p. 1019, con commento di D'ALFONSO E., *Il caso IRAP: la montagna che ha partorito un topolino*.

tuttavia non determina turbative sul mercato interno; l'Irap è, infatti, assolta integralmente su tutta la produzione nazionale, sia quella venduta in Italia sia quella esportata, ed ha sostituito imposte e contributi come quelli sanitari ancora più regressivi, il cui onere gravava ugualmente sulle esportazioni.

Non è questa la sede per ulteriori approfondimenti su questa sentenza della Corte di giustizia, caratterizzata da prevalenti motivazioni di ordine politico, acclarata l'insussistenza di violazioni della concorrenza nel mercato europeo in seguito all'introduzione dell'Irap. Tuttavia sembra interessante ritornare ad un profilo che era alla base delle criticità del rapporto tra Iva e Irap, cui i giuristi hanno dedicato in genere un'attenzione molto limitata.

L'Irap legata al sistema bancario, che non a caso era stata portata all'attenzione della Corte di giustizia nei riguardi delle attività finanziarie delle banche che, come è noto, sono esenti dall'Iva, si comporta come un tributo sostitutivo dell'Iva: non è un caso, infatti, che l'imposta si applica al sistema bancario con aliquota maggiorata⁷⁶.

⁷⁶ Una delle problematiche 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. In particolare, una delle 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 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. Sul punto cfr. BODRITO A., *La continuità del prelievo sul "settore" giustifica le aliquote Irap per banche e assicurazioni*, in *GT- Riv. Dir. Trib.*, 2005, 4, p. 319. Ad avviso della Corte costituzionale (sent. 19 gennaio 2005, n. 21) 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. In altri termini 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. Sul punto cfr. MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni*, in *Corr. Trib.*, 2005, 9, p. 702.

Ma qui può evidenziarsi un ulteriore profilo di qualche interesse nel rapporto fra principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), e tutela delle libertà economiche. La Corte costituzionale ha ritenuto che, in assenza di una completa armonizzazione della legislazione economica, il legislatore italiano non possa adottare misure più restrittive che penalizzerebbero le imprese italiane sul mercato europeo.

Dunque l'aggiramento dei principi del diritto europeo, consistenti nel sottoporre il sistema creditizio italiano ad un'imposta di fatto sostitutiva dell'Iva, che non si applica alle banche e che non esiste in nessun altro Paese dell'Unione, evidenzia una violazione ulteriore della libertà di concorrenza sul mercato interno, attraverso un uso distorto dello strumento tributario. Ulteriore profilo di criticità di un tributo che, in teoria, dovrebbe rappresentare l'elemento di maggiore consistenza della nuova autonomia di entrata disegnata dagli articoli 117 e 119 della Costituzione, nel testo novellato. Nella sostanza, invece, appare come un ulteriore elemento negativo per la competitività del sistema Italia, che tuttavia si avvantaggia del diniego di tutela delle discriminazioni inverse da parte della giurisprudenza della Corte di giustizia, quando queste ultime non coinvolgono altri Paesi dell'Unione.

Una condizione di criticità della nostra politica tributaria dal punto di vista dei principi, su cui occorrerebbe una riflessione ulteriore.

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

Ciò vale evidentemente ad evidenziare come l'imposta contrasti sia con l'articolo 117, comma secondo, della nostra Costituzione (che ha introdotto il vincolo costituzionale della tutela della concorrenza), sia con l'art. 41 della Costituzione (ma di questi aspetti si dirà più avanti).

Vale qui considerare soltanto che il trattamento d'importazioni ed esportazioni mette in luce una sostanziale distanza (non rilevata dalla Corte di giustizia in quanto non implicante discriminazioni in danno di altri Paesi europei) dell'Irap dall'Iva, evidenziando, per questa via, non solo come (ai fini Irap) sia deducibile il costo delle merci importate e colpito il valore della produzione esportata e come l'Iva sia applicabile anche a componenti straordinari di reddito. Una distanza inevitabile data la diversità che caratterizza i due presupposti attraverso cui, in Italia, il valore aggiunto viene tassato prima alla produzione e poi attraverso il consumo dei fattori che determinano la produzione.

Il risultato, per quel che concerne l'Irap, è, infatti, quello di rendere più cari i prodotti italiani all'estero, stigmatizzando l'esportazione nazionale a favore dei concorrenti esteri, quindi svalutando la crescita del Paese e riducendo il gettito fiscale complessivo.

Sicché adottare iniziative in campo di Irap (come da più parti auspicato), senza considerare la situazione attuale del nostro Paese e le difficoltà oggettive in campo economico ed internazionale dovute alla competizione sui mercati, significa avere una visione politica miope delle strozzature che paralizzano l'Italia dal punto di vista economico, e non solo.

Una condizione che appare aggravata dall'incapacità dei gruppi di potere, piuttosto che della classe dirigente, di comprendere le interconnessioni che caratterizzano la realtà economica e produttiva, sulle quali la politica tributaria italiana ha assunto nell'ultimo periodo un effetto di spiazzamento crescente che coinvolge in una spirale negativa sia la produzione in declino, sia una sempre più difficoltosa e stentata crescita del gettito tributario, pagata peraltro con un crollo della ricchezza nazionale che non trova confronti in Europa. Un quadro, peraltro, (basti guardare alla Spagna) in evidente contraddizione con i fondamenti

dell'economia e con la capacità che le nostre imprese stanno dimostrando di crescere sui mercati extraeuropei.

Tuttavia, per meglio comprendere le argomentazioni di cui sopra occorre muovere da talune considerazioni di principio.

Non vi è chi non veda che malgrado il carattere di valore aggiunto relativo sia all'Iva che all'Irap, si è in presenza di due nozioni di valore aggiunto diametralmente opposte, di talché soltanto uno dei due tributi viene ad essere un prelievo sulla cifra d'affari nel senso inteso dall'ordinamento europeo.

Vero è, infatti, che nell'Iva il valore aggiunto che produce il debito (o il credito) di imposta è rappresentato da quello che risulta al termine del ciclo economico e, più in particolare, nella fase del consumo; viceversa, nell'Irap il valore aggiunto è determinato nella fase della produzione indipendentemente dalla distribuzione dei beni e servizi prodotti e si connota, dunque, come imposta di tipo reddituale⁷⁷.

Senza contare poi che ove nell'Irap il presupposto 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)⁷⁸, con riguardo all'Iva, invece, il medesimo è 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

⁷⁷ Come rileva LUPI R. (in *Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap*, in *Rass. Trib.*, 2005, 3, pp. 847 e ss.) 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.

⁷⁸ 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)*, in *Enc. Dir. Aggiornamento*, V, Milano, 2001, p. 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.

svolgimento di ogni attività produttiva organizzata anche da parte di soggetti non imprenditori.

La manifestazione di ricchezza tassata nell'Irap è rappresentata dalla combinazione di uomini, capitali, macchine, materiali, conoscenza tecnica, capacità imprenditoriali e manageriali. Nell'Iva, viceversa, le modalità attraverso cui si determina il valore aggiunto tassabile in testa a ciascun soggetto passivo, calcolato su basi finanziarie, è meno intuitivo e, dunque, può determinare qualche fraintendimento, innanzitutto sotto il profilo della capacità contributiva che, nell'Iva è rappresentata, in ogni fase del circuito economico, dal consumo (meglio dall'utilizzazione combinata dei diversi fattori produttivi) che coinvolge ciascun soggetto passivo dell'imposta.

In questo senso, come aveva precisato Micheli all'inizio degli anni '70, l'Iva non va confusa con un'imposta sul consumo, ma è un'imposta tendenzialmente afferente ai consumi; in buona sostanza un'imposta che tende a trasferirsi a valle sul consumatore finale, ma che colpisce la capacità contributiva dei diversi operatori economici, soggetti passivi del tributo che intervengono nel ciclo economico. Si pensi, ad esempio, alle vendite sottocosto, sempre più diffuse specie nella grande distribuzione, nelle quali il totale dell'Iva incassato dal fisco è maggiore rispetto alla quota di Iva che inciderà sul consumatore finale.

Quindi, come abbiamo ricordato in precedenza, la manifestazione di capacità contributiva che l'Iva vuole colpire è rappresentata dal consumo di beni e servizi (in armonia con le direttive e con la giurisprudenza della Corte di giustizia⁷⁹) in ogni fase di produzione e di scambio.

Anche ove si ritenesse che l'Irap sia un tributo che grava sui redditi, rispettivamente, dell'imprenditore, del lavoratore e del soggetto finanziatore prima della loro percezione non potrebbe pervenirsi a diversa conclusione. Difatti, a tutto voler concedere, la capacità contributiva sarebbe in tal caso manifestata da soggetti che, malgrado non corrispondano in tutto e per tutto con il produttore, sono con

⁷⁹ Vedi, per tutte, sentenza 4 febbraio 1998, causa C-391/85.

tutta certezza diversi dai soggetti consumatori che, come si è visto, esprimono una capacità contributiva nell'Iva.

Tali rilievi evidenziano, pertanto, come emergano due diverse nozioni di valore aggiunto: di tipo reddito per l'Irap; di tipo consumo, nel caso dell'Iva⁸⁰.

Questo aspetto evidenzia un altro punto debole dell'Irap; la Corte di giustizia ha ritenuto che il particolare regime del tributo non contrastasse con l'articolo 33 della Sesta Direttiva Iva; tuttavia l'Irap resta un'imposta se non gemella, sorella dell'Iva; ma per il particolare schema impositivo tende a gravare solo su una parte (minoritaria) dei contribuenti. Un'imposta che nasce anche per contrastare l'evasione all'Iva, ma che introduce disparità sotto il profilo distributivo da cui l'evasione trae naturale alimento.

Non è pertanto in discussione la legittimità del presupposto, ma il fatto che avendo adottato un presupposto riferito alla produzione secondo lo schema dell'impresa, il suo adattamento senza alcun correttivo alle attività di lavoro autonomo evidenzia una serie di incoerenze che si ripercuotono in termini di ragionevolezza sul modello impositivo⁸¹, che la Corte Costituzionale non solo non ha risolto, ma in qualche misura ha contribuito ad alimentare⁸².

⁸⁰ Cfr. LUPI R., *L'Avvocato generale "guarda" al valore aggiunto, ma non distingue tra consumo e reddito*, in *Guida normativa*, 2005, 56, p. 3.

⁸¹ A tal proposito cfr. *ex multis* AMATUCCI A., *L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e diritto*, 2007, 2, pp. 87 e ss.; L. STRIANESE, *IRAP e attività "autonomamente organizzata": una breve ricognizione sistematica alla luce della giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Innovazione e diritto*, speciale 2007, pp. 1 e ss.; FICARI V., *Brevi note sul lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'IRAP*, in *G. T. - Riv. Giur. Trib.*, 2003, 1, pp. 84 e ss.; COCIANI S. F., *Attività autonomamente organizzata e IRAP (nota a Corte Costituzionale, 21 maggio 2001, n. 156)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 1, pp. 7 e ss.; CIOCCA L., *I professionisti soggetti all'IRAP non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boll. Trib.*, 2002, 7, pp. 502 e ss.; MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, op. cit., pp. 1629 e ss.; ID. *Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2001, pp. 1001 e ss.; DEL TORCHIO F., *Il concetto di "autonoma organizzazione" secondo l'insegnamento dei giudici e secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. Trib.*, 2002, pp. 578 e ss.; BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2, pp. 162 e ss.

⁸² 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, che sembra tradire lo spirito della pronuncia della Corte costituzionale contribuendo 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*:

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

Vi è un ulteriore aspetto che riguarda indirettamente anche l'Irap ed è rappresentato da quella disposizione prevista dalla riforma dell'imposizione sui redditi proposta da Visco nel 2007, che ha introdotto una nuova limitazione alla deducibilità degli interessi passivi dalle imposte sul reddito, che non possono superare il 30% del risultato operativo lordo (ebitda). Una norma con finalità probabilmente antielusive, copiata dall'ordinamento tedesco, dimenticando però che il sistema tributario tedesco aveva accompagnato questa limitazione della deducibilità degli interessi passivi con una franchigia di 1 milione di euro. In Italia l'analoga franchigia era pari a € 10.000, poi soppressa. Sempre in Germania la limitazione alla deducibilità degli interessi passivi, durante la recessione (nel 2009), era stata elevata a 3 milioni di euro! Una disposizione, quella introdotta nel 2007, inutile dirlo, particolarmente penalizzante per il sistema delle imprese minori, a partire da quelle insediate nel Mezzogiorno; che ha coinvolto, con un ulteriore aumento dei costi, oltre un terzo delle imprese italiane.

un'occasione non del tutto perduta, op. cit., pp. 292 e ss.; BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di autonoma organizzazione*, op. cit., pp. 162 e ss.; BRIGHENTI F., *La Corte costituzionale esclude dall'Irap i professionisti non organizzati*, in *Boll. Trib.*, 2001, p. 894; CIOCCA L., *I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono, ma aumentano le perplessità*, in *Boll. Trib.*, 2022, p. 502; DE MITA E., *Fisco fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata*, in *il Sole 24 Ore*, 3 febbraio 2002, p. 11.

3. Imposizione e limiti all'attività economica tra Irap ed Iva

L'Irap rappresenta un banco di prova significativo per gestire una comprensione estremamente complessa, ovvero quella dei rapporti tra imposizione e limiti all'attività economica, ai sensi dell'articolo 41 della Costituzione.

Il terreno di indagine, tuttavia, (anche da parte della dottrina tributarista) è stato in parte condizionato da una struttura dell'imposta (per come articolata) volta ad aggirare il divieto di discriminazione qualitativa dei redditi posto dalla sentenza dell'80 della Corte costituzionale in tema di Ilor.

Una prima riflessione, come anticipato, concerne la base imponibile del tributo, vale a dire il valore aggiunto della produzione. L'imposta segue lo schema di tassazione del valore aggiunto orientato al reddito e, quindi, per questo profilo è più affine ad un'imposta diretta di quanto possa esserlo l'Iva, che è un'imposta che colpisce ugualmente il valore aggiunto, ma che tuttavia è orientata al consumo⁸³.

La conseguenza immediata di questo dato di fatto non può ritenersi che sia l'illegittimità dell'imposta in quanto dovuta anche da un'impresa in perdita; si è già detto, infatti, che l'inconveniente, sotto il profilo della legittimità, risiede nella circostanza che non essendo il tributo deducibile dalle imposte sui redditi non è possibile riportare in avanti la perdita fiscale.

Analogo problema non si pone negli stessi termini per il lavoro autonomo, nel quale (in presenza di un valore aggiunto della produzione) vi è sempre, come anticipato, anche un reddito; ma nel lavoro autonomo l'irragionevolezza (come accennato) è, a ben vedere, più significativa perché l'indeducibilità dell'Irap conduce a che il tributo, in quanto costo indeducibile, sia non solo tassato al pari di un reddito, ma venga assoggettato ad un'aliquota progressiva⁸⁴.

⁸³ A tal proposito si veda FALSITTA G., *L'IRAP? Una seconda IVA da ripensare*, in *Il Sole 24Ore*, 30 luglio 2004.

⁸⁴ Nella giurisprudenza di merito si sono venuti a determinare ben tre orientamenti: un primo, teso a riconoscere sempre l'assoggettabilità del lavoratore autonomo all'Irap, in quanto l'abitudine della professione, la programmazione delle proprie energie intellettuali per acquisire clientela, ottenere credito e competere sul mercato, andrebbero a costituire quell'organizzazione necessaria e sufficiente per l'imponibilità Irap; un secondo orientamento, di contro, volto ad escludere il lavoro autonomo dall'assoggettabilità Irap quando si eserciti una così detta "professione

Siffatta circostanza cagiona una irragionevole disparità di trattamento che, tuttavia, non è conseguenza dell'adozione da parte del legislatore di una base imponibile riferita ad una base economica inidonea ad esprimere attitudine alla contribuzione; viceversa deriva dalla scelta della indeducibilità o della deducibilità limitata, introdotta per decreto nel 2010, per evitare una sentenza negativa da parte della Corte costituzionale.

Tanto chiarito appare evidente che, almeno sotto questo profilo, il richiamo all'articolo 41 della Costituzione suggerito da chi sostiene l'illegittimità dell'imposta (in quanto a carico sia di un'impresa che presenti un utile di esercizio, sia di un'altra in perdita⁸⁵), non ha rilievo; anche le imprese in perdita riportano un più o meno ampio valore aggiunto della produzione. La diversità rispetto alle imprese che presentano un utile di esercizio risiede nel fatto che ove in queste ultime il valore aggiunto della produzione abbraccia anche l'utile d'esercizio, in quelle in perdita naturalmente questa parte del valore aggiunto manca e, dunque, non è soggetto a tassazione.

Sotto questo profilo appare utile richiamare il confronto con l'Iva per comprendere che la tesi dell'illegittimità della base imponibile dell'Irap (non ovviamente le sue deformazioni applicative), in relazione agli articoli 41 e 53 della Costituzione, non sta in piedi. La tesi che contesta la legittimità del tributo sulla base

protetta”, per la quale la legge preveda l'iscrizione ad un Albo Professionale e nella quale sia determinante il c.d. “*intuitus personae*”, ossia il rapporto personale e di fiducia tra professionista e cliente; infine vi è un terzo orientamento, quello prevalentemente accreditato presso il Giudice di Legittimità, per il quale il lavoratore autonomo è assoggettabile all'Irap nel caso in cui si avvalga di una organizzazione di mezzi ed uomini tale da ampliare i risultati profittevoli atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo. Detto ultimo indirizzo appare essere in linea con l'ormai noto intervento della Corte costituzionale (sent. 21 maggio 2001, n. 156, cit.).

⁸⁵ A fronte della giustificazione secondo cui una tale impostazione avrebbe delle finalità redistributive, è stato osservato che sfugge la ragione di etica sociale, 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, come infatti potrebbe accadere con l'Irap. 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., p. 504).

del presupposto che le imprese in perdita sarebbero tenute ad assolvere l'Irap anche in assenza di reddito sarebbe giustificata ove l'Irap fosse un'imposta sul reddito: il che pacificamente non è. D'altra parte se questa tesi fosse giuridicamente fondata, anche l'Iva non si sottrarrebbe alla stessa censura; è, infatti, un'imposta sul valore aggiunto a carico di tutti i produttori di beni e servizi ed è calcolata su base finanziaria in relazione al valore aggiunto prodotto da ciascun soggetto passivo⁸⁶.

L'Iva non è un'imposta che abbia ad oggetto il consumo, è soltanto un'imposta che in via tendenziale afferisce al consumo; il che ovviamente non è la stessa cosa, sia dal punto di vista soggettivo (la capacità contributiva è ovviamente legata all'attività del soggetto passivo e non all'acquisto da parte del consumatore finale), sia dal punto di vista oggettivo (perché appunto oggetto dell'imposta è il valore aggiunto in ogni fase di produzione o commercializzazione e non il valore della prestazione resa ad un consumatore finale). L'afferenza al consumo implica un'efficacia indiretta, ma in ogni caso efficacia; e come tale evoca profili di tutela più o meno legati (ancora una volta) all'attività economica, alla capacità economica e non da ultimo alla tutela della concorrenza.

Tuttavia proprio il rapporto tra Iva ed Irap evidenzia una caratteristica tipica del nostro ordinamento tributario, che ignora il principio dei vasi comunicanti; il quale vale non solo in fisica, ma permea di sé gli ordinamenti giuridici e, quindi, dovrebbe caratterizzare in modo particolare l'ordinamento tributario in cui (come abbiamo visto) la discrezionalità legislativa è tutt'altro che senza limiti e in cui si incrociano profili sociali, economici, giuridici, interessi costituzionalmente protetti, diritti fondamentali inviolabili e di solidarietà, buon andamento ed imparzialità dell'amministrazione, uguaglianza come parità di trattamento in campo tributario.

Sotto questo profilo proprio la vicenda dell'Irap, con le sue incoerenze ed anche con le confusioni terminologiche di cui questa imposta è parte all'interno dell'ordinamento tributario, evidenzia quella che costituisce probabilmente la principale lacuna strutturale dell'ordinamento tributario italiano: l'assenza di un rapporto sistematico tra le diverse imposte che è lontano anni luce dall'esigenza,

⁸⁶ PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, op. cit., pp. 1231 e ss.

tipica di ogni ordinamento moderno, di essere costruito intorno ad una logica di sistema.

A ben vedere, il vuoto di sistema che caratterizza l'ordinamento tributario italiano evidenzia al tempo stesso profili di criticità sia dal punto di vista del diritto, sia degli effetti economici collegati a quest'assenza. Le pur evidenti esigenze di contemperamento dei diversi interessi in gioco, di cui l'interesse fiscale è parte come gli altri, non possono mai far premio sulla tutela dei diritti individuali che in campo tributario costituiscono veri e propri diritti di cittadinanza, che un moderno sistema costituzionale dovrebbe essere in grado di garantire ai consociati.

Vi è un aspetto che il confronto tra l'Iva e l'Irap pone in evidenza e su cui occorre riflettere. Mentre nell'imposta sul valore aggiunto di derivazione europea, i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono sufficientemente chiari, predeterminati e sostenuti da una consolidata giurisprudenza nazionale ed europea, nell'Irap il quadro, per intere categorie di contribuenti minori, è un quadro di incertezza innanzitutto sull'assoggettamento o meno all'imposta.

La Corte di Cassazione⁸⁷, sulla base delle indicazioni contenute nella sentenza 156/2001 della Corte costituzionale, in assenza di una linea chiara da parte dell'amministrazione finanziaria, preoccupata soltanto di fare cassa, nonostante i vincoli che le sono imposti dall'articolo 97 della Costituzione, nell'assoluto silenzio del legislatore ha adottato tra le possibili linee di intervento quella più restrittiva.

In buona sostanza, la giurisprudenza di legittimità, in mancanza di parametri certi, idonei ad evidenziare con precisione un'attività autonomamente organizzata, rispetto ad altra attività non caratterizzata da un profilo organizzativo autonomo, ha allargato la platea dei contribuenti di cui ha riconosciuto l'estraneità al presupposto

⁸⁷ A tal proposito v. SS. UU., Sez. trib., 26 maggio 2009 (12 maggio 2009), nn. 12111, 12110, 12109 e 12108; Cass., Sez. trib., 13 gennaio 2009 n. 23969; Cass., Sez. trib., 4 luglio 2008, n. 18472; Cass., Sez. trib., 19 marzo 2007, n. 6502; Cass., Sez. trib., 3676/2007 - 3678/2007 - 8177/2007; Cass., Sez. trib., 30 marzo 2007, n. 7899; Cass., Sez. trib., 5 novembre 2004, n. 21203. Le richiamate sentenze hanno disposto che i professionisti sono esclusi dal tributo quando, secondo *l'id quod plerumque accidit*, si avvalgono di mezzi non eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, in assenza di organizzazione ovvero in presenza di lavoro svolto da terzi in modo meramente occasionale.

del tributo, anche nei riguardi degli imprenditori individuali, nei confronti dei quali la sentenza della Corte costituzionale, non sembrava offrire aperture.

Tuttavia, nell'individuare alcuni parametri finalizzati a definire il concetto di autonoma organizzazione, ha adottato una linea restrittiva, rappresentata dall'assenza di collaborazioni abituali e dal minimo supporto organizzativo indispensabile allo svolgimento dell'attività stessa. Una linea che naturalmente da un lato non ha eliminato le incertezze, dall'altro, specie nelle attività di lavoro autonomo, ha determinato una serie di decisioni talvolta contraddittorie e comunque, proprio per la loro casualità, difficilmente compatibili con una lettura del principio di capacità contributiva, come ragionevole parità di trattamento fiscale a parità di condizioni economiche.

Da questo punto di vista non occorre spendere troppe parole per evidenziare una condizione di criticità dal lato dei principi in una materia la cui disciplina anche dei profili attuativi è riservata alla legge e in cui queste diffuse incertezze evidenziano un contrasto insanabile con i principi posti dall'ordinamento a tutela della certezza del diritto, della buona fede e dell'affidamento.

4. L'incidenza dell'Irap sul fattore lavoro: la penalizzazione delle imprese labour intensive

Come si è osservato l'Irap si profila come un'imposta iniqua per diverse ordini di ragioni; tra queste, in particolare, perché grava sulle imprese, anche su quelle in perdita (e questa ineducibilità contribuisce alla scarsa trasparenza del sistema fiscale e crea difficoltà nella lotta all'evasione); non da ultimo, perché penalizza le imprese *labor intensive*. Anche su questo secondo aspetto vale la pena svolgere alcune riflessioni.

A ben vedere il giudizio sull'Irap non può non partire dall'analisi delle imposte che ha sostituito, del modo con cui operavano su imprese, costo del lavoro ed utile di impresa

Al momento della sua istituzione può aversi una vaga memoria sul fatto che, come si è detto, l'Irap assorbì i contributi sanitari (e la tassa sulla salute), l'Ilor,

l'imposta sul capitale sociale (o, per le imprese individuali, sul valore dei beni inventariati), l'Iciap, e un paio di tasse di concessione. A tal proposito occorre evidenziare alcuni aspetti; anzitutto che i suddetti prelievi erano tutti, a ben vedere, a carico delle imprese; in secondo luogo che verosimilmente può ritenersi che i contributi sanitari (oltre il 60% del gettito complessivo) incidessero sui lavoratori, ove le altre imposte e tasse sugli utili d'impresa. Da ultimo che, con l'eccezione dell'Ilor (meno del 20% del gettito complessivo), tutti gli altri prelievi venivano pagati anche dalle imprese in perdita; dunque almeno in questo l'Irap non ha fatto altro che uniformarsi ai precedenti.

In disparte la critica risultante dall'estensione del tributo al vasto campo dei professionisti, il tributo mise anche in piena evidenza distorsioni già presenti nel sistema fiscale, sia pur mascherati. L'imposta sul valore aggiunto evidenziò, nei bilanci delle imprese, un carico fiscale che all'apparenza non veniva pagato da chi produceva in altri Paesi. Con l'Irap indeducibile, messa dopo aver determinato l'utile, si vedeva chiaramente l'effetto depressivo delle imposte; laddove prima, con imposte deducibili e contributi sanitari sul lavoro, attraverso un ampio uso di strumenti di illusione finanziaria, questo effetto era nascosto nelle voci di costo del bilancio.

Superiamo il fatto che il gettito derivante dal tributo di nuova istituzione si rivelò inferiore di circa 12.000 miliardi di lire rispetto ai prelievi aboliti; e diamo uno sguardo alla base imponibile, data (come si è detto) dal valore aggiunto netto, quindi dal fatturato al netto degli acquisti di beni e servizi (e dell'affitto dei locali); a tale valore aggiunto venivano sottratti gli ammortamenti. In tempi più recenti sono state introdotte detrazioni per le imprese, poi a partire dal 2007 sono stati eliminati i contributi sociali e introdotte detrazioni per l'occupazione al sud; dal 2008 è stata ridotta l'aliquota di base. Dunque fino al 2006 la base imponibile corrispondeva al costo del lavoro, al costo del debito (cioè agli interessi passivi) e agli utili d'impresa.

Beninteso, se l'impresa è in perdita la base imponibile si riduce. L'impresa in perdita paga, dunque, l'Irap, ma versa meno rispetto all'impresa in utile.

Rispetto ad un insieme di contributi, imposte e tasse che colpivano lavoro ed utili, adesso l'imposta colpisce lavoro, utili ed interessi passivi. Tanto vale a

considerare che l'Irap colpisce solo (o prevalentemente) il fattore lavoro. La circostanza che l'Irap discrimini il lavoro a favore del capitale è questione oramai acclarata; rispetto a questo tributo, infatti, gli argomenti “contro” più visitati hanno da sempre riguardato la differenza di trattamento tra processi produttivi *labour intensive* e *capital intensive*⁸⁸.

L'Irap tassa il margine operativo con esclusione del costo del personale come componente negativa dalla base imponibile. Ciò produce un duplice effetto negativo: da un lato tassa di fatto nuovamente (oltre all'Iva) il valore aggiunto, con tutti gli effetti negativi congiunturali legati a questo tipo di tassazione, dall'altro lato l'indeducibilità del costo del personale produce un effetto negativo sui livelli occupazionali.

Per questo motivo l'imposta è anche da considerare dannosa, in quanto penalizza i settori *labour intensive* (i soggetti che fanno maggiormente ricorso al lavoro come essenziale fattore della produzione) rispetto a quelli con alta potenzialità di automazione. Ne deriva una discriminazione inaccettabile, a danno del capitale umano, dunque a danno della solidità e della competitività internazionale del nostro sistema produttivo, per gli effetti negativi che la riduzione della forza lavoro occupata comporta dal lato della domanda.

Occorre comprendere le ipotesi di partenza del ragionamento: ovvero se si tratta di mettere a confronto due metodi alternativi di produzione (uno che usa più capitale e meno lavoro, ed un altro con più lavoro e meno capitale); oppure se si vuole sottintendere che l'impresa, di fronte ad un aumento di domanda ed avendo della capacità inutilizzata, desidera incrementare le ore di lavoro.

Nella prima ipotesi è chiaro che l'impresa che impieghi più capitale avrà più ammortamenti, più interessi passivi e, forse, più utili (ante imposte). L'impresa che usa più lavoro avrà più remunerazioni, più contributi, meno interessi passivi. Non può dirsi a priori che l'Irap discrimina contro l'impresa ad alta intensità di lavoro; certo è che i risultati dipendono dal livello del costo del finanziamento a debito, dalle regole di ammortamento, e così via.

⁸⁸ Cfr. FALSITTA G., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, pp. 103 e ss.

Ove, invece, si muova dalla riflessione che l'Irap disincentiva l'impresa a rispondere ad un aumento di domanda, possono farsi talune attente considerazioni.

A fronte, per esempio, di un'aliquota unica di contributi sanitari, se dovesse prescindersi dalla indeducibilità dell'Irap dalle imposte sul reddito (sia imprese individuali, sia società) si ottiene una riduzione; viceversa se si tiene conto della indeducibilità si ha un aumento del costo del lavoro, indi una riduzione dell'occupazione e della produzione. Disquisendo per parità di gettito, questa tesi sarebbe corretta, ma solo nell'ipotesi in cui operi un regime di concorrenza perfetta; in tal caso la produttività del fattore lavoro diminuisce, quindi il suo costo aumenta. Viceversa in un regime di concorrenza imperfetta o monopolistica la tesi appare fuorviante negli effetti, perché il costo marginale può rimanere costante, essendo il ricavo marginale (e con lui il prezzo) a scendere.

In ogni caso un punto è senz'altro chiaro: l'inclusione del costo del lavoro nella base imponibile del tributo determina sostanziali discriminazioni tra diversi livelli di integrazione verticale industriale, dunque un difetto di neutralità rispetto alle fonti di finanziamento, che non è dato riscontrare nell'Iva.

Al fine di scongiurare una eventuale censura di costituzionalità derivante dalla duplicazione di tassazione conseguente alla non deducibilità dell'Irap dalla base imponibile delle imposte sui redditi (ossia Ires e Irpef), se da un lato l'art. 6, commi da 1 a 4, del D.L. n. 185/2008⁸⁹, aveva già introdotto, a decorrere dall'anno d'imposta 2008, la deducibilità dall'Ires e dall'Irpef del 10% della quota di Irap pagata nell'anno e forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati netti, ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto degli sgravi e delle deduzioni già previste per il c.d. cuneo fiscale; dall'altro lato, basandosi sugli stessi principi, l'art. 2 del D.L. n. 201/2011⁹⁰, ha previsto per un verso la possibilità di dedurre interamente, ai fini

⁸⁹ Convertito, con modificazioni, dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2.

⁹⁰ Testualmente l'art. dispone che: *“A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012 è ammesso in deduzione ai sensi dell'art. 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*

delle imposte sui redditi delle società e delle persone fisiche, l'importo dell'Irap relativo al costo del lavoro dipendente e assimilato, ovvero riferito alla quota imponibile delle spese sostenute per il personale, al netto delle deduzioni previste dal D.lgs. n. 446/1997⁹¹ (modifica resa necessaria appunto perché la forfettizzazione della deducibilità penalizzava soprattutto le imprese *labour intensive*); per altro, conseguentemente ha soppresso (nel citato art. 6 del D.L. n. 185/2008) le previsioni riferite alla deducibilità forfettaria delle spese per il personale, mantenendo tuttavia in vigore la deduzione dall'Ires e dall'Irpef del 10% della quota di Irap dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati.

La disposizione inserita nel D.L. n. 16/2012⁹² (cd. Decreto Semplificazioni Fiscali) introduce, dunque, accanto alla deducibilità forfettaria del 10% dell'Irap riferita alla quota imponibile degli interessi passivi ed oneri assimilati, la c.d. deducibilità analitica dell'imposta riferita alle spese per il personale dipendente ed assimilato⁹³. Un profilo di qualche interesse relativo a questi elementi parziali di deducibilità, introdotti per fasi successive e senza alcun coordinamento tra loro, è rappresentato dalla crescita della quota di costo del lavoro deducibile dall'Ires e dall'Irpef.

In questa modifica, immaginata per attenuare l'effetto distorsivo sul fattore lavoro determinato dall'Irap, tuttavia al di fuori di qualsiasi logica sistematica, vi è un effetto centrale su cui non si è riflettuto abbastanza. In buona sostanza per le attività

spettanti ai sensi dell'art. 11, commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997".

⁹¹ Per effetto delle nuove disposizioni contenute nel comma 2 del citato art. 2 del D.L. n. 201/2011, le deduzioni forfettarie da cuneo fiscale, già precedentemente previste dall'art. 11, comma 1, lett. a), D.lgs. n. 446/1997, subiscono sensibili aumenti essendo state incrementate secondo gli importi che seguono: (i) lavoratrici dipendenti a tempo indeterminato la deduzione passa da 4.600 euro a 10.600; (ii) lavoratori dipendenti a tempo indeterminato di età inferiore a 35 anni da 4.600 euro a 10.600.

⁹² DECRETO-LEGGE 2 marzo 2012, n. 16 (Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento), in GU n. 52 del 2-3-2012,

⁹³ Sul tema si veda FERRANTI G., *Le istanze di rimborso per l'IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente*, in *Corr. Trib.*, 2013, 3, pp. 166 e ss.; id. *Parte l'operazione rimborsi per l'IRAP sul costo del lavoro non dedotta integralmente*, in *Corr. Trib.*, 2012, 13, p. 929; MASTROBERTI A., *Deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap relativa alle spese per il personale*, in *Il fisco, Le Guide*, 2011, 6, p. 39; FORNERO L., *Deduzione analitica IRAP cumulabile con quella forfettaria*, in *Eutekne.info - il Quotidiano del commercialista*, 19 dicembre 2012; Circolare Assonime n. 14/2012.

di lavoro autonomo, caratterizzate da autonoma organizzazione (dunque rientranti nell'ambito di applicazione dell'Irap in base alla giurisprudenza della Corte costituzionale), l'abbattimento del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap tende a mettere in luce, con la maggior precisione rispetto al passato, il fatto che l'Irap, rispetto all'attività di lavoro autonomo, si identifichi come un tributo addizionale all'imposta sul reddito, l'elemento capitalistico essendo in queste attività sicuramente marginale quando non addirittura inesistente.

Dunque per i lavoratori autonomi un salto indietro di 15 anni e un ritorno all'Ilor; ma quale Ilor, quella originaria del 1974 o l'Ilor del 1980, dopo la sentenza n. 42 della Corte costituzionale che aveva portato fuori dal campo di applicazione del tributo locale i redditi di lavoro autonomo?

In buona sostanza gli interventi successivi del legislatore, privi di qualsiasi logica sistematica, e l'accantonamento delle questioni di legittimità costituzionale aperte, da parte della Corte costituzionale (in cui non si capisce dove termini la tradizionale prudenza della Corte e si trasformi in un semplice diniego di tutela), riconducono la questione Irap alle sue origini, ovvero ad una banale (ed illegittima) operazione redistributiva, priva dei requisiti di trasparenza e ragionevolezza che ne ornerebbero la legittimità.

Al di là di siffatte considerazioni di principio occorre, tuttavia, comprendere che l'Irap preesisteva alla crisi economica, e come tale atteneva (ed attiene) al costo del lavoro (ha soppiantato l'Iciap, l'Ilor, la patrimoniale e, per la sola voce del costo del lavoro ha soppresso il contributo Ssn del 10,60%, il contributo solidarietà del 4,60% e altre contribuzioni minori per un 1,86%). Sicché il sacrificio dell'occupazione si è incrociato con un freddo ragionamento economico che ha avvantaggiato alcune imprese, non necessariamente le più efficienti, aumentando il carico fiscale per quelle minori, in particolare per tutti i contribuenti Irpef attratti nell'ambito di applicazione del tributo pur senza esprimere, a parità di reddito, una capacità contributiva diversificata e maggiore rispetto al lavoratori dipendenti titolari di un reddito analogo. L'Irap ha senz'altro inciso in senso negativo sull'impresa virtuosa che, contando solo su se stessa (cioè senza ricorrere ad ammortizzatori

sociali), abbia mantenuto in forza i propri dipendenti; tuttavia al contempo si è inserita come un'anomalia preesistente alla crisi che ha anticipato e contribuito ad aggravare per la pluralità di obiettivi, spesso contraddittori, che ne hanno ispirato l'istituzione.

Sicché sembra a tutti gli effetti una tassa che grava sul lavoro e sugli interessi passivi, due componenti di costi che, perlomeno in teoria, dimostrano una buona dose di imprenditorialità e che, come tali, non dovrebbero essere penalizzati.

Un dato di fatto sottovalutato dalla riforma tributaria del 1996/97, che ha sicuramente modernizzato il sistema tributario; tuttavia per i condizionamenti rappresentati dalla coalizione di interessi che si sovrapponeva all'indirizzo politico di governo, orientandone le scelte, ha creato le condizioni per il consolidamento di un ordinamento tributario privo di organicità e di visione sistematica, sempre più squilibrato dal lato della pressione fiscale su tutti i redditi (dunque sia delle famiglie, sia dell'impresa); per questa via sempre meno competitivo, all'interno di un'economia mondializzata, nella quale la concorrenza tra sistemi ha avuto una spinta decisiva da parte del decisori pubblico.

Ogni riferimento alla riforma fiscale tedesca del 2008, che ha trasferito 35 miliardi di euro di gettito dalle imposte a carico delle imprese e dai contributi pagati dei lavoratori dipendenti, finanziandola con un aumento di tre punti (dal 16% al 19%) dell'aliquota ordinaria dell'Iva, è naturalmente voluto, perché evidenzia la distanza siderale tra la politica tributaria del Paese che ospita la prima industria manifatturiera d'Europa e quella italiana, la cui industria manifatturiera ha visto crescere le esportazioni dopo la recessione del 2009, in parallelo a quella tedesca e nel 2011 con un tasso significativamente più elevato (+12,6% contro l'11,3% della Germania).

5. Valore aggiunto della produzione e finanziamento della spesa sanitaria: una difficile convivenza con il principio di ragionevolezza

Altro tema di approfondimento riguarda la destinazione del gettito del tributo Irap. Porre la spesa sanitaria a carico della fiscalità generale è sicuramente opportuno; molto meno ragionevole finanziarla mediante un'imposta che incide solo su una parte (minoritaria) dei contribuenti persone fisiche.

Sicché all'Irap è stato, tra le altre cose, rimproverato di essere un tributo sulle imprese volto a finanziare servizi alla persona, vale a dire la sanità. Tale critica risente del vincolo di destinazione del gettito (90% al finanziamento del Servizio sanitario nazionale), tuttavia presente soltanto nella prima versione del tributo regionale (non essendo l'Irap una tassa di scopo); peraltro dimenticando il forte incremento di competenze regionali anche nel campo più strettamente legato alla produzione stabilito con la Riforma del Titolo V della Costituzione. Difatti rappresentando la spesa sanitaria la più importante delle voci di spesa regionale, il problema del finanziamento si lega alle esigenze di contenimento della spesa pubblica e alle istanze del federalismo fiscale. Vediamo bene perché.

Deve essere anzitutto chiaro che un sistema fiscale che si rispetti occorre sia caratterizzato da due attributi essenziali: responsabilità ed equità.

Per responsabilità si intende l'individuabilità del gestore (eletto) della spesa legata all'entrata raccolta, specie per quanto attiene alla spesa decentrata. Per equità, invece, si intende non solo che il sistema debba essere improntato a un corretto concetto di proporzionalità/progressività dell'imposizione, ma anche che la teoria si rifletta nella pratica e che, dunque, il gettito di finanziamento, ai sensi dell'articolo 53, comma secondo della Costituzione, possa dirsi "ragionevole" nella destinazione e nella portata differenziale⁹⁴.

⁹⁴ Per alcune delle più autorevoli speculazioni dogmatiche sul principio di progressività cfr. FORTE F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1952, 1, pp. 301 e ss.; MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pp. 186 e ss.; GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, op. cit.; CHIAPPETTI A., *Efficacia del principio di progressività*, in *Giur. It.*, 1967, I, 1, pp. 754 e ss.; GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; MICHELI G. A., *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. Cost.*, 1967, 1, pp. 1533 e ss.; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva. Profili*

Oggi il sistema sanitario regionale è finanziato in maniera primaria con una quota del gettito dell'Iva e con l'imposta regionale sulle attività produttive; il resto della spesa viene coperta con le tariffe sanitarie che coprono il "buco" locale⁹⁵.

Il principio che l'Irap paghi per la sanità dei cittadini deriva da un concetto ritenuto ovvio (tassare il reddito delle imprese), unitamente però ad un concetto in parte punitivo, cioè che la gente si ammali lavorando. Un'ipotesi, a ben vedere, non dimostrabile, salvo considerare il fatto che una quota delle assenze dal lavoro, nel comparto del lavoro dipendente, sia ricollegabile alla patologia dell'assenteismo, piuttosto che a causa di natura sanitaria. Un motivo in più per guardare con sfavore ad un'imposta che, per le modalità distributive del prelievo, non ha alcun effetto sul contenimento della spesa sanitaria; anzi incoraggia gli atteggiamenti opportunistici nel settore del lavoro dipendente.

Il punto debole dell'attuale finanziamento della spesa sanitaria è che sembra non rispettare né il principio di responsabilità, né quello di equità di un sistema fiscale efficiente, né (da ultimo) quello di ragionevolezza.

Non c'è responsabilità perché la determinazione dell'aliquota è decisa a livello nazionale, mentre i trasferimenti nazionali per coprire il buco vengono approvati in base ai costi storici (l'amministratore locale decide la spesa ma non le entrate); non c'è equità perché sia l'Irap sia i trasferimenti nazionali (raccolti attraverso Iva e Irpef) sono largamente evasi dai contribuenti: ne risulta che mentre tutti i cittadini

generali, in Amatucci A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 1, pp. 225 e ss.; Id., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 217; LA ROSA S., *Costituzione, Corte costituzionale ed ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, 2, pp. 233 e ss.; MARONGIU G., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1985, 1, pp. 233 e ss.; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970.

⁹⁵ Le altre fonti di finanziamento sono rappresentate dall'addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), nonché dalla compartecipazione delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano (tali enti compartecipano al finanziamento sanitario fino a concorrenza del fabbisogno non soddisfatto dall'Irap e dall'addizionale all'Irpef; tranne la Regione siciliana, per la quale l'aliquota di compartecipazione è fissata dal 2009 nella misura del 49,11 per cento del suo fabbisogno sanitario (legge 296/2006 art. 1, comma 830); nonché, da ultimo, dal bilancio dello Stato: esso finanzia il fabbisogno sanitario non coperto dalle precedenti fonti di finanziamento attraverso la compartecipazione all'imposta sul valore aggiunto - Iva (destinata alle Regioni a statuto ordinario) ed attraverso il Fondo sanitario nazionale (cap. 2700, tab. 2 del bilancio dello Stato, Ministero economia e finanze, di cui una quota è destinata alla Regione siciliana, mentre il resto complessivamente finanzia anche altre spese sanitarie vincolate a determinati obiettivi).

beneficiano della sanità pubblica e semigratuita, solo una parte dei cittadini e degli imprenditori finisce per pagarla.

Si è detto che un vincolo formale di destinazione del tributo al finanziamento della sanità non c'è più; questione, a dir il vero, soltanto in parte vera perché, considerata la pressione sul versante della spesa sanitaria, è come se quel vincolo ci fosse. Esso, infatti, impediva alla Regione di ridurre l'aliquota (potendo solo incrementarla) e determinava, inoltre, un indesiderato effetto psicologico, inducendo a pensare che il finanziamento della sanità fosse a carico quasi esclusivamente dell'impresa anziché, come può apparire più corretto, dell'intera collettività. L'Irap oggi diventa fonte di finanziamento, manovrabile in aumento e in diminuzione.

In tal senso è la dilatazione del ruolo dell'addizionale all'Irpef nella finanza regionale, se si osserva che la massima spesa della Regione, costituita appunto dalla sanità, è al servizio degli individui e non delle imprese e rappresenta con buona probabilità la più significativa espressione della solidarietà sociale. Il principio dovrebbe essere non soltanto che tale spesa possa basarsi, almeno in parte, sul gettito dell'imposta personale (che più di ogni altra riflette i principi solidaristici); ma che anche tecnicamente la spesa sanitaria, crescendo più che proporzionalmente rispetto al reddito individuale, debba poter contare su un canale di finanziamento che pure segua la stessa dinamica, come accade appunto nel caso dell'imposta progressiva.

In altri termini, aver battuto la strada della fiscalità generale come base di finanziamento della sanità rende necessario un tributo specifico, coerente con le dimensioni quantitative della spesa che va, in parte, a finanziare. Quanto l'Irap abbia assolto questo compito è difficile dire; con le incoerenze legate al particolare schema impositivo finisce per gravare su una parte minoritaria dei contribuenti persone fisiche, in tal senso discostandosi da un basilare principio di ragionevolezza fiscale.

In tutti i casi, come abbiamo cercato di mettere in evidenza, la crisi dell'Irap come tributo è nella sua particolarità. Il legislatore per finanziare una quota crescente della spesa sanitaria aveva un percorso già indicato dall'esperienza tedesca: quello di decentrare la maggior parte del gettito dell'Iva al finanziamento delle Regioni (in

Germania il gettito dell'Iva è assegnato integralmente al finanziamento dei Land). In Italia il governo Prodi, tra il 1996 e il 1997, nel più ampio quadro di una riforma complessiva del sistema fiscale, ha preferito introdurre una nuova imposta sul valore aggiunto, caratterizzata da uno schema di tipo fisico reddituale, anziché trasferire il gettito dell'Iva alle Regioni, per finalità essenzialmente politiche.

A tal proposito, dunque, la denuncia è in termini redistributivi e di gettito. L'incongruenza è legata alla circostanza che, pur essendo l'Irap un'imposta vincolata (alla sanità), è pagata dalle imprese: condizione illogica. Il paradosso è che ove una Regione disponga di pochi stabilimenti produttivi e sia densamente popolata, le entrate per finanziare la sanità regionale saranno oltremodo basse. Viceversa, in presenza di un numero elevato di attività produttive le entrate saranno molto alte.

Vi è un'evidenza empirica che sottolinea, oltre ai limiti e agli inconvenienti che abbiamo fin qui evidenziato, l'effetto praticamente nullo che questa imposta svolge sul contenimento della spesa sanitaria. È noto che una delle Regioni con i maggiori disavanzi accumulati della sanità è la regione Lazio; bene, il Lazio beneficia di un extragettito pari ad alcuni miliardi di euro rispetto a tutte le altre Regioni, per il peso che in quella Regione è rappresentato dall'Irap a carico del settore pubblico.

Ancora dal punto di vista distributivo, un esempio tipico è rappresentato dalla Regione Puglia; com'è noto, in quella Regione il contributo dell'agricoltura al PIL regionale è decisamente superiore sia alla media del Mezzogiorno (più elevato rispetto a quella media nazionale), sia conseguentemente a quella nazionale. Poiché l'agricoltura e la pesca sono assoggettate ad un'aliquota Irap ridotta, questo si ripercuote sul gettito dell'Irap, diviso per il numero dei contribuenti soggetti passivi del tributo regionale; dunque è il più basso d'Italia. Una condizione che non è certo di privilegio per la finanza regionale.

Vi è un ulteriore aspetto della politica tributaria dello Stato, collegata all'Irap, introdotto con la legge Finanziaria 2007⁹⁶; vale a dire l'aumento dell'aliquota Irap,

⁹⁶ Legge 27 dicembre 2006, n. 296, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)*, in *G.U.*, 27 dicembre 2006, n. 299, Suppl. Ordinario n. 244. L'art. 1, comma 796, lett. b), ha previsto l'aumento dell'aliquota Irap per il mancato rispetto del rientro dal disavanzo sanitario.

decisa a livello statale, nelle Regioni caratterizzate da un disavanzo della spesa sanitaria. Vale la pena di sottolineare che la questione riguarda sia la spesa, sia la politica tributaria.

Dal punto di vista della spesa, specie in una fase di riordino della spesa sanitaria, non è facile comprendere la motivazione in base alla quale una Regione che abbia trasferimenti inferiori alla media nazionale e presenti anche uno squilibrio nel bilancio della sanità, debba eliminare il disavanzo ricorrendo all'aumento del prelievo fiscale a carico della Comunità regionale, piuttosto che a un riequilibrio dei trasferimenti a carico della fiscalità generale.

Sotto il profilo tributario, la questione dell'aumento dell'aliquota Irap per finanziare il disavanzo della sanità, decisa nel 2007, appare coerente con le scelte di politica tributaria che avevano condotto ad introdurre la nuova imposta sul valore aggiunto della produzione (Irap) nel 1997. Coerenza, vale la pena di sottolinearlo, che in questa circostanza non è sinonimo di ragionevolezza; un'opzione di politica tributaria populista e demagogica che anziché chiamare a concorrere al riequilibrio della sanità, ai sensi dell'articolo 2 della Costituzione, i percettori di reddito della Comunità regionale, ha preferito scaricare sulle imprese il costo di una politica tributaria in ogni senso squilibrata sotto il profilo distributivo. Non deve, dunque, meravigliare che la Regione Campania, la seconda per popolazione dopo la Lombardia, sia in recessione dal 2008. Una recessione che all'evidenza è il frutto di politiche tributarie aggressive, squilibrate, senza principi e senza guida.

Di qui un distinto rilievo di perequazione interregionale in cui, all'evidenza, assumono (in sequenza) rilevanza capacità fiscale, capacità di recupero dell'evasione, fabbisogno sanitario.

La critica è, in tal senso, rivolta non soltanto all'imposta come tale, ma ai servizi che finanzia. Conformemente a questa critica l'Irap rileva come imposta erariale; del resto il tributo continua a rispondere a canoni e vincoli statali. Il problema vero dell'Irap come imposta regionale è, dunque, la sua sperequazione sul territorio, maggiore di altri potenziali tributi assegnabili alle Regioni. Potrebbe dirsi che tale tributo ha in parte funzionato bene come strumento di controllo della spesa

regionale (perché le imprese hanno una voce molto più diretta dei cittadini sui governi regionali), ciò nondimeno la sperequazione resta.

Accanto alla prima sperequazione prodotta dal tributo fin dalla sua introduzione, vale a dire quella (ai danni del ceto medio) fra i lavoratori dipendenti e fra costoro e gli autonomi, l'Irap innesta una seconda sperequazione, legata alle illogicità del gettito di finanziamento e per la quale non sembra esserci alcuna motivazione ragionevole.

L'aggravio dell'incidenza dell'Irap nel settore manifatturiero, come vedremo più dettagliatamente in seguito, introduce nelle Regioni caratterizzate da un disavanzo cumulato e strutturale della sanità pubblica, una vera e propria barriera agli investimenti in quelle Regioni; anche perché il differenziale di aliquota tra la Regione con l'aliquota più bassa, il Veneto (3,1%) e la Campania (5,1%), si attesta intorno al 40%. Un differenziale, dunque, significativo, che può essere letto come una barriera interna alla libertà di movimento di capitali e, dunque, agli investimenti, in contrasto sia con i principi fondamentali del diritto europeo in tema di libertà di movimento di capitali, sia con l'articolo 120 della Costituzione⁹⁷.

Da quest'ultimo angolo visuale non credo ci si possa accontentare di una lettura formalistica dell'articolo 120, che ha come destinatario la Regione. L'aumento dell'aliquota Irap decisa dallo Stato per garantire l'equilibrio dei bilanci della sanità di alcune Regioni viene giustificato attraverso una lettura disinvolta del comma secondo del medesimo articolo 120 della Costituzione; il che equivale a dire che l'aumento dell'aliquota, deciso formalmente ogni anno con la legge di stabilità, rientra di fatto pienamente nell'articolo 120, comma primo, che fa divieto di adottare misure

⁹⁷ Si ricorda che l'art. 120 della Costituzione dispone: *“La Regione non può istituire dazi d'importazione o esportazione o transito fra le Regioni, né adottare provvedimenti che ostacolino in qualsiasi modo la libera circolazione delle persone e delle cose tra le Regioni, né limitare l'esercizio del diritto al lavoro in qualunque parte del territorio nazionale.*

Il Governo può sostituirsi a organi delle Regioni, delle Città metropolitane, delle Province e dei Comuni nel caso di mancato rispetto di norme e trattati internazionali o della normativa comunitaria oppure di pericolo grave per l'incolumità e la sicurezza pubblica, ovvero quando lo richiedono la tutela dell'unità giuridica o dell'unità economica e in particolare la tutela dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, prescindendo dai confini territoriali dei governi locali. La legge definisce le procedure atte a garantire che i poteri sostitutivi siano esercitati nel rispetto del principio di sussidiarietà e del principio di leale collaborazione” .

tributarie che ostacolano in qualsiasi modo la libera circolazione degli investimenti nel territorio della Repubblica.

Il che determina nuovi inasprimenti fiscali e ancora maggiori evasioni in un circolo vizioso che non ha fine; cercando di comprendere il confronto tra capacità fiscale, fabbisogno sanitario e, insieme, capacità di recupero dell'evasione.

SEZIONE II. *Iniziativa economica e tutela della concorrenza, tra libertà fondamentali europee e principi costituzionali*

CAPITOLO III. *Libertà di iniziativa economica, tutela della concorrenza, capacità contributiva: quando le antinomie sovrastano i principi*

1. L'incidenza dell'Irap sul principio di concorrenza: la discriminazione delle attività manifatturiere ad elevato valore aggiunto rispetto alle importazioni – 1.1. Segue. Le attività manifatturiere e l'incremento alla discriminazione – 2. Irap e federalismo regionale: un tributo anomalo che accentua le differenze territoriali.

1. L'incidenza dell'Irap sul principio di concorrenza: la discriminazione delle attività manifatturiere ad elevato valore aggiunto rispetto alle importazioni

Un'indagine sugli effetti dell'Irap sotto il profilo della compatibilità con le regole sulla concorrenza e sul funzionamento del mercato interno rispetto alla tutela della concorrenza consente di individuare una relazione diretta con l'articolo 41 della Costituzione⁹⁸ e, in stretta connessione, con l'articolo 53 della Costituzione⁹⁹,

⁹⁸ Nella sua ambiguità ideologica di fondo l'articolo 41 della Costituzione è incentrato su formule sintetiche quali "iniziativa economica", "utilità sociale", "dignità umana", che fanno riferimento a un modello indeterminato e aperto a letture intrinsecamente dialettiche. Sul punto cfr. le osservazioni di D'ALBERTI M., *Considerazioni intorno all'art. 41 della Costituzione*, in AA. VV., *La Costituzione economica. Prospettive di riforma dell'ordinamento economico*, Ricerca dell'ISLE a cura di D'ANTONIO M., Milano, 1985, p. 144; OPPO G., *L'iniziativa economica*, in AA. VV., *La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, Milano 1990, p. 66; IRTI N., *Concetto giuridico di mercato e doveri di solidarietà*, in Id., *L'ordine giuridico del mercato*, Bari, 1998, pp. 115 e ss. Per una differente prospettiva si vedano GALGANO F., *Art. 41*, in GALGANO F. – RODOTÀ S., *Rapporti economici*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna - Roma, 1982, p. 11; DONATIVI V., *Concorrenza e mercato nel prisma dell'ordinamento giuridico. Appunti per una ricostruzione storica*, in *Riv. Dir. Ind.*, 1992, pp. 335 e ss.; LUCARELLI F., *Solidarietà e autonomia privata*, Napoli, 1970, p. 83; PACE A., *Libertà «del» mercato e «nel» mercato*, in *Pol. dir.*, 1993, p. 328, laddove afferma che: "Il valore sotteso alla disciplina costituzionale delle attività economiche non è [...] la "libertà di mercato" idonea di per sé, a incidere su altri interessi primari: la salute, la sicurezza ecc.; il valore "presupposto" dalla nostra Costituzione è, piuttosto, la libertà di iniziativa economica privata, nella configurazione positiva che essa ha nel primo e nel secondo comma dell'art. 41; e da cui discende, in quei medesimi limiti la libertà del mercato".

⁹⁹ 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 della Costituzione. Come è ben noto, infatti, secondo una parte della dottrina, il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, comma primo, 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

nonché da ultimo con le regole sulla concorrenza poste dall'ordinamento europeo a tutela della libera circolazione di beni e servizi all'interno del Mercato Unico.

Si è già detto come la Corte di giustizia nel 2006 abbia risolto negativamente la supposta questione di discriminazione che il tributo, con le sue antinomie, sembrava aver posto in danno di operatori economici di altri Paesi dell'Unione. In particolare la Corte aveva negato all'Irap la caratteristica di imposta ad effetto equivalente rispetto all'Iva, incompatibile dunque con l'articolo 33 della Sesta Direttiva in materia di Iva¹⁰⁰. Si è altrettanto fatto cenno al problema di una visione parziale delle problematiche implicate ove al tributo si contesti soltanto la penalizzazione delle esportazioni italiane rispetto al resto del mondo, quindi inidoneo a determinare, da questo punto di vista, turbative sul mercato interno; l'Irap è, infatti, assolta integralmente su tutta la produzione nazionale ed ha sostituito imposte e contributi ancora più regressivi, il cui onere gravava ugualmente sulle esportazioni.

Non si può tuttavia non osservare che ove l'Italia, anticipando la Germania, avesse aumentato nel 2007 l'aliquota dell'Iva, dimezzando quella dell'Irap, nonché

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, 1, p. 558; Id., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 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, 1, pp. 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, pp. 11 e ss.; Id., *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, 5, pp. 134 e ss.; SCHIAVOLIN R., *Capacità contributiva, Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, pp. 273 e ss.; DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 1987, 1, p. 45; Id., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pp. 33 e ss.; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; FORTE F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1952, 1, pp. 301 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pp. 477 e ss. In senso contrario, tra gli altri, cfr. GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 71; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 217; FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 1, p. 884.

¹⁰⁰ Sul punto cfr. *ex multis* SCHIAVOLIN R., *L'Irap non è un'imposta sulla cifra di affari vietata dalla Sesta direttiva Iva*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1; SPINA F., *La presunta incompatibilità dell'Irap con la Sesta direttiva Iva alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia UE*, in *Rass. Trib.*, 2005, 3, pp. 853 e ss.; FALSITTA G., *L'IRAP? Una seconda IVA da ripensare*, op. cit.; MONTAGNANI R., *La presunta incompatibilità comunitaria tra Irap e Iva*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 1, 2005; LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva e l'Irap*, op. cit., pp. 847 e ss.

ridotto i contributi a carico dei lavoratori, l'effetto distorsivo sulle esportazioni non si sarebbe verificato o comunque si sarebbe più che dimezzato.

Tuttavia, a ben vedere, la compatibilità con il funzionamento del Mercato Unico è assai dubbia; l'Irap, infatti, si comporta ed ha l'effetto di un premio all'importazione di beni e servizi in quanto, non gravando sulle importazioni, incide con una imposizione molto più onerosa sul bene e servizio prodotto in Italia, che assolve l'Irap su tutto il valore aggiunto della produzione, quindi sull'intero valore della merce venduta in Italia; per il prodotto importato l'Irap grava, viceversa, sul valore aggiunto della sola commercializzazione.

Tanto serve a rilevare un contrasto evidente sia con l'articolo 117, comma secondo, della nostra Costituzione (che ha introdotto il vincolo costituzionale della tutela della concorrenza), sia con l'art. 41 della Costituzione¹⁰¹.

Il problema, dunque, non è quello della legittimità costituzionale di un'imposta sul valore aggiunto della produzione, facilmente compatibile con il principio di capacità contributiva, in relazione al presupposto; semmai si tratta di analizzare in concreto la coerenza di alcuni elementi attuativi del tributo, specie in relazione alla determinazione della base imponibile, nella quale talvolta emergono elementi di irragionevolezza.

¹⁰¹ Un duplice processo di isolamento, concettuale e dommatico, ha caratterizzato la riflessione giuspubblicistica sulla disciplina costituzionale dell'economia. Il primo ha riguardato la rottura dell'unità della Costituzione, entro la quale è stato autonomizzato un *corpus* di norme che comporrebbero la specifica "Costituzione economica"; il secondo ha riguardato, entro questo stesso *corpus*, le norme sull'iniziativa e sulla proprietà private, concepite come il nucleo caratterizzante l'intera disciplina, nella dialettica (che le caratterizza) della tutela di un fascio di situazioni soggettive private e di un fascio di interessi collettivi connessi o contrapposti. Sul punto cfr. BOGNETTI G., *Il modello economico della democrazia sociale e la Costituzione della Repubblica italiana*, in AA. VV. *Verso una nuova Costituzione*, a cura del "Gruppo di Milano", Milano, 1983, I, pp. 133 e ss.; Id., *La Costituzione economica italiana. Interpretazione e proposte di riforma*, Milano, 1993 (ed. seconda, 1995); CASSESE S., *La nuova Costituzione economica. Lezioni*, Bari-Roma, 1995, spec. pp. 3 e ss.; CASSETTI L., *Stabilità economica e diritti fondamentali. L'euro e la disciplina costituzionale dell'economia*, Torino, 2002, spec. pp. 187 e ss.; LUCIANI M., *Economia (nel diritto costituzionale)*, in *Digesto*, ed. quarta, vol. V pubblicistico, Torino, 1991; ATRIPALDI V., *La Costituzione economica tra "patto" e "transizioni"*, in *Governi ed economia. La transizione istituzionale nella XI Legislatura*, Padova, 1998, pp. 9 e ss.; BIANCO G., *Costituzione ed economia*, Torino, 1999, pp. 201 e ss. La critica alla "Costituzione economica" intesa come Costituzione basata su un principio economico anziché politico è già in SCHMITT C., *Der Hüter der Verfassung*, Berlin, Duncker u. Humblot, 1931, trad. it. di Caracciolo A., *Il custode della Costituzione*, Milano, 1981, spec. pp. 149 e ss.

Occorre piuttosto analizzare, dunque, se e in che misura lo schema impositivo adottato dal legislatore per renderne meno evidenti le affinità con l'Iva (ai fini di non porre il tributo in immediato contrasto con il divieto, posto dall'art. 33 della Sesta Direttiva¹⁰², di istituire imposte ad effetto equivalente rispetto all'Iva e di renderlo, quindi, compatibile con il diritto europeo) non determini effetti che si pongano in contrasto sia direttamente con l'articolo 41 della Costituzione, sia (per questa via) con il principio di capacità contributiva.

Anticipando nel primo capitolo alcune considerazioni generali in tema di rapporti tra l'esercizio delle attività economiche (regolato dall'articolo 41, comma terzo, della Costituzione) e l'articolo 53 della Costituzione (che disciplina il concorso alle pubbliche spese), abbiamo potuto rilevare piuttosto che una disattenzione da parte della Corte costituzionale rispetto ai rapporti inscindibili che regolano le due disposizioni costituzionali, un indirizzo interpretativo tendente a separare nettamente i due principi che non convince, in quanto privo di motivazione (salvo quella che è possibile leggere in trasparenza, di garantire al legislatore la più ampia discrezionalità legislativa).

Una posizione che poteva giustificarsi, in quanto non aveva evidenziato fino a quel momento sovrapposizioni irragionevoli tra i due principi (in tema di tassazione delle imprese), perlomeno fino alla crisi del 1992. Vale, forse, la pena di ricordare che nel decennio precedente gli equilibri (precari) di bilancio erano stati assicurati attraverso un ricorso crescente all'indebitamento e, dunque, non avevano coinvolto neppure indirettamente il sistema tributario. La situazione oggi appare non solo profondamente diversa, ma semplicemente capovolta; e la crisi fiscale del

¹⁰² La Sesta Direttiva (77/388/CEE, 17 maggio 1977) legittima gli Stati membri ad introdurre ovvero mantenere all'interno del proprio ordinamento «qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari...» con l'intento, evidente, di proteggere il funzionamento del sistema comunitario delle transazioni commerciali dall'interferenza che provocherebbero misure fiscali adottate da singoli Stati membri, le quali andassero ad incidere sulla circolazione di beni e servizi, colpendo le operazioni di scambio in modo sostanzialmente analogo all'Iva. Lo scopo evidente è quello di eliminare i possibili ostacoli al raggiungimento dell'armonizzazione delle legislazioni e al mantenimento di un mercato comune analoghe a quelle di un mercato interno, senza differenze di oneri fiscali che possano alterarne il regime di libera concorrenza e ostacolare gli scambi.

2012/13 ne rappresenta lo specchio deformante, con le cui immagini i giuristi devono (direi necessariamente) confrontarsi.

Non vi è chi non veda quanto il problema dei rapporti e delle possibili interferenze tra libertà di iniziativa economica, garanzie in tema di svolgimento delle attività economiche ed esercizio del potere di imporre i tributi (nei limiti fissati dall'articolo 53 Cost.) sia diventato oggi di attualità, dal punto di vista giuridico, per il carattere di invasività assunto in ogni campo dall'esercizio del potere di imposizione. Al riguardo la dottrina maggioritaria¹⁰³ ha evidenziato che quando un'imposta ha per oggetto le attività produttive, sia introducendo limitazioni alla possibilità di ingresso di nuove imprese sul mercato (così violando la disciplina della concorrenza); sia incidendo direttamente attraverso la fiscalità sulla produzione, (non rispettando i limiti dell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione), le antinomie tra i due principi non possono essere ignorate, proprio per assicurare la legittimità dell'esercizio del potere impositivo.

Un disinteresse, quello fin qui manifestato dalla Consulta, che appare in evidente contrasto con la giurisprudenza della stessa Corte sull'articolo 41 della Costituzione, a partire dagli anni '90, particolarmente attenta alle interferenze tra interventi di natura pubblicistica (non tributari) e il principio di concorrenza, non solo con riguardo al mercato interno, ma quel che più conta, nei confronti del Mercato Unico europeo.

Una posizione, dunque, quella della Corte costituzionale (in tema di rapporti tra articolo 53 e articolo 41 della Costituzione) che non può vincolare l'interprete e

¹⁰³ Come verrà approfondito di seguito il condizionamento reciproco tra il principio di libertà economica e il principio di capacità contributiva è stato evidenziato da numerosi autori, con particolare riguardo ai profili giuridici del principio di capacità contributiva negli anni '60 del secolo scorso (Abbamonte, Gaffuri, Giardina, Maffezzoni, Manzoni, Micheli, Moschetti). Più di recente in numerosi contributi (da Falsitta a Marongiu a Russo) è venuta, altresì, alla luce una riflessione attenta, garantista, sul rapporto tra l'articolo 41 e l'art. 53 della Costituzione

Diversamente talune posizioni dottrinarie ritengono di poter escludere un collegamento tra libertà di iniziativa economica, limitazioni dell'attività economica e il principio di capacità contributiva. Tali autori, sia pure con sfumature diverse (Antonini, Boria, Gallo, Luciani), ritengono che la funzione essenzialmente solidaristica del dovere di contribuzione, disciplinata dall'articolo 53 Cost., prevarrebbe sulla garanzia implicita nella riserva di legge, stabilita dall'articolo 41 Cost., comma 3, in tema di limiti alle attività economiche.

che l'evoluzione dei rapporti economici su scala planetaria ha reso all'evidenza obsoleto nei riflessi giuridici.

Ho accennato in precedenza allo stretto legame che caratterizza l'attività economica rispetto ad un'imposta retroattiva che, a prescindere dalla sussistenza della capacità contributiva, incide sulla produzione, caratterizzata da un processo dinamico, che si esaurisce nel momento in cui la produzione si trasforma in prodotto.

Sotto questo profilo appare evidente un possibile contrasto, a prescindere dalla persistenza della capacità contributiva incisa da un tributo retroattivo, nel momento in cui l'obbligazione tributaria si perfeziona, tra l'articolo 41 della Costituzione e un'imposta che colpisca retroattivamente un'attività economica, dunque un processo dinamico che si consuma giorno dopo giorno. Un altro evidente esempio di una possibile interferenza tra la riserva di legge posta dall'articolo 41, comma terzo, quale garanzia in tema di limiti all'attività economica e l'articolo 53 della Costituzione, che disciplina l'esercizio del potere di imposizione.

D'altra parte non è un caso che il legislatore abbia visto con particolare sfavore la possibilità di adottare norme tributarie retroattive, stabilendo nello Statuto dei diritti del contribuente sia il divieto espresso di introdurre disposizioni a carattere retroattivo, ai sensi dell'articolo 3, sia il principio di affidamento, regolato dall'articolo 10 della stessa legge, il cui contrasto con disposizioni a carattere retroattivo appare evidente. In buona sostanza, salvo casi del tutto eccezionali, in cui una norma tributaria retroattiva sia funzionale ad eliminare disparità di trattamento imprevedibili, che coinvolgano una norma tributaria in un momento successivo alla sua istituzione, una lettura attenta dei principi costituzionali evidenzia i limiti difficilmente superabili all'introduzione di disposizioni tributarie a carattere retroattivo, che derivano anche dall'articolo 41, terzo comma, della Costituzione

Venendo ora a trattare del rapporto tra l'articolo 41 della Costituzione e l'Irap, occorre partire da un dato di fatto: la lettura della giurisprudenza costituzionale in tema di rapporti tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione sembra precludere la possibilità di un sindacato di legittimità delle leggi di imposta,

per violazione dei principi di rilievo costituzionale che delimitano l'esercizio dell'attività economica e sensi dell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione.

La posizione della Corte costituzionale, comprensibile nella scelta di lasciare al legislatore tributario la più ampia discrezionalità legislativa (in una lunga stagione caratterizzata da una pressione fiscale moderata), diviene datata e, dunque, insostenibile, in una congiuntura storica che vede l'Italia tra i Paesi a più elevata pressione tributaria del pianeta, in un sistema economico mondializzato, in cui (come più volte ricordato) la recessione ha aumentato la specializzazione e la competitività dei diversi sistemi economici.

Negare l'esistenza di un rapporto assiologico tra libertà di iniziativa economica, coordinamento delle attività economiche e imposizione che incida sulle attività economiche, sembra francamente un non senso, visto che la fiscalità, al di là di espliciti divieti di svolgere una qualsivoglia attività economica, è lo strumento di elezione non solo per esercitare da parte dello Stato un'azione di coordinamento delle attività economiche. È anche e ancor di più un mezzo che, specie in un'economia concorrenziale mondializzata, può limitare ed incidere negativamente sulla competitività del sistema economico.

Ho evidenziato in precedenza quanto questa imposta incida negativamente sia sulla produzione nazionale, sia (nel medio periodo) sulla stessa organizzazione del sistema produttivo, tagliando fuori interi comparti (quelli della componentistica e dei beni intermedi) che producono sia per il mercato interno, sia per l'esportazione. In questo segmento produttivo l'Irap ha un doppio effetto anticoncorrenziale, penalizzando sia le esportazioni, incise dall'Irap, sia le produzioni rivolte al mercato interno su cui pesa negativamente l'effetto di premio che l'Irap determina sull'importazione degli stessi prodotti.

Vi è, tuttavia, un aspetto ancora più subdolo su cui occorre riflettere, rappresentato dal fatto che la grande distribuzione determina i propri approvvigionamenti, relativamente ai consumi delle famiglie, in centri di acquisto localizzati all'estero, prevalentemente nel Benelux.

Specie per i beni assoggettati all'Iva con aliquote ridotte (4%-10%) il differenziale di Irap tra beni prodotti in Italia e beni importati tende ad incidere sul prezzo finale di vendita in misura visibile; un vantaggio certo per il consumatore che acquisterà tali beni ad un prezzo un po' minore rispetto al prodotto italiano, per via del minor carico tributario che caratterizza i beni importati. Tuttavia, anche una violazione delle regole della concorrenza, di origine fiscale, che nel medio periodo comporta effetti negativi evidenti per l'economia italiana; una spia del carattere illusorio di politiche tributarie redistributive poco trasparenti, in contrasto con i principi costituzionali tributari.

Un tema, quest'ultimo, che l'andamento dell'economia italiana nel 2012 ha posto in luce, nel rapporto distorto (più ancora che squilibrato) tra l'aumento del prelievo fiscale e il crollo del PIL.

Un punto di arrivo che evidenzia la sinergia negativa tra un'interpretazione debole, per non dire svalutativa del principio di capacità contributiva (inteso come limite alla discrezionalità del legislatore), offerta dalla giurisprudenza costituzionale sull'articolo 53 della Costituzione, e la negazione di un sindacato di legittimità sugli effetti che disposizioni a carattere tributario, non coordinate a sistema, possono comportare sulle attività economiche in contrasto con i principi fissati dall'articolo 41 della Costituzione.

L'Irap, per le sue antinomie che comportano violazioni di principi fondamentali del diritto europeo ed evidenziano posizioni contrastanti con i principi costituzionali, rappresenta, quindi, un terreno di elezione da parte della dottrina per approfondire il rapporto tra principio di capacità contributiva e articolo 41 della Costituzione.

Un aspetto che non è stato mai portato all'attenzione della Corte costituzionale e che potrebbe concentrarsi sulla violazione dei principi che tutelano nel nostro ordinamento la libertà di concorrenza. Principi che trovano riferimento sia nel comma secondo dell'articolo 117 della Costituzione, nel testo riformato nel

2001¹⁰⁴, che ha introdotto tra le competenze statali esclusive il principio della tutela della concorrenza, sia nell'articolo 41 della Costituzione, comma secondo e terzo, che di tale principio rappresenta una specificazione ulteriore.

È fuori dubbio d'altra parte che un'imposta sulle attività produttive rientri a pieno titolo nell'ambito di applicabilità del comma terzo dell'articolo 41 della Costituzione; in buona sostanza la legittimità del tributo non può basarsi soltanto su una ripartizione del dovuto compatibile con il principio di capacità contributiva. La riserva di legge che l'articolo 41 della Costituzione dispone implica anche che l'imposta non debba essere in contrasto con altri principi fondamentali del nostro ordinamento, la cui effettiva tutela è assicurata da specifiche riserve di legge.

Significa che l'eticità della tassazione legata ai diritti economici risiede, a ben vedere, nell'eticità delle convenzioni legali da cui questi diritti prendono origine. Sicché tali convenzioni a loro volta potranno dirsi etiche e morali ove le stesse includano prestazioni patrimoniali di cui lo Stato si dispone, tuttavia per sostenere politiche egualitarie.

A tal fine se si ha riguardo al profilo strutturale tipico, che avvicina l'Irap alle imposte dirette, inevitabilmente e quasi naturalmente viene in gioco (sul piano interno) la tutela della concorrenza, evidentemente violata.

Se si assume trattarsi di un tributo indiretto, esso rientrerebbe a pieno titolo, non fosse altro che per le dimensioni, nel campo delle imposte soggette ad armonizzazione; anche da questo punto di vista sembra ragionevole constatare un pregiudizio alla concorrenza.

Difatti la tutela della concorrenza, la cui disciplina è riservata dalla Riforma del Titolo V alla competenza esclusiva dello Stato, rientrava pacificamente (anche prima della riforma) tra le garanzie relative alla disciplina dell'attività economica regolate dall'articolo 41 della Costituzione. E in ogni caso la medesima riforma, per

¹⁰⁴ La nuova formulazione dell'art. 117 ha per oggetto l'individuazione delle competenze residue dello Stato, quale criterio di ridefinizione del riparto funzionale tra Stato e Regioni: il principio della tutela della concorrenza è così annoverato tra le materie di esclusiva competenza statale (art. 117 Cost., comma secondo, lett. e). A tal proposito è stato notato come oggetto del riconoscimento costituzionale sia la "tutela della concorrenza" e non la "concorrenza" in sé: cfr. CORSO G., *La tutela della concorrenza come limite della potestà legislativa (delle regioni e dello Stato)*, in *Diritto pubblico*, 2002, p. 985.

questa parte, si inserisce in una logica di mero rafforzamento di un'esigenza già garantita a monte; nasce, infatti, in una cornice di riparto di competenze, definendo in un momento successivo e autonomo le attribuzioni di potere e, dunque, per questa via gli intenti di garanzia dei principi sottesi, in parte qua della libertà di iniziativa economica.

La Corte costituzionale ha precisato che la tutela della concorrenza, proprio in quanto ha ad oggetto la disciplina dei mercati di riferimento di attività economiche molteplici e diverse, non è una materia di estensione certa, ma presenta i tratti di una funzione esercitabile su più diversi oggetti ed è configurabile come «trasversale» (cfr., per tutte, le sentenze n. 430 e n. 431 del 2007¹⁰⁵).

Il problema si sposta, quindi, alla verifica sulle finalità di garanzia della concorrenza delle norme adottate dallo Stato rispetto ai diversi soggetti del mercato (sentenza n. 285 del 2005¹⁰⁶), allo scopo di accertarne la coerenza rispetto all'obiettivo di assicurare un mercato aperto e in libera concorrenza (sentenza n. 430 del 2007).

Le argomentazioni addotte dalla Corte costituzionale valgono a sostenere nell'art. 41 della Costituzione la tutela della concorrenza e a superare le difficoltà applicative, ritenendosi fuorviante che logiche sedimentate nella giurisprudenza della Corte possano poi sfuggire in punto di fiscalità; trascurando la possibilità o la necessità di leggere una vicenda d'impresa come di impresa sulla fiscalità.

Sulla spinta dell'evoluzione del diritto europeo, negli ultimi vent'anni, si è andata sviluppando anche in Italia una lettura della libertà di iniziativa economica come diritto alla concorrenza; al tradizionale antagonismo tra economia privata e impresa pubblica, si sostituisce gradualmente un sistema di regole che riguarda tutti i soggetti che operano sul mercato, finalizzato ad assicurarne il miglior funzionamento.

¹⁰⁵ C. cost., 14 dicembre 2007, n. 430, in *Giur. It.*, 2008, pp. 1509 e ss. e n. 431, in *Urbanistica e appalti*, 2008, pp. 174 e ss.

¹⁰⁶ Cfr. C. cost., 19 luglio 2005, n. 285, in *Giur. cost.*, 2005, pp. 2777.

Da questo punto di vista è interessante la sentenza della Corte costituzionale (n. 443/1997¹⁰⁷), ove ha statuito che tra le condizioni di parità necessarie ad assicurare un corretto confronto fra le imprese sul Mercato Unico, vi è quella che non consente al potere pubblico di falsare il confronto tra le imprese, attraverso vincoli in grado di determinare vantaggi concorrenziali a favore delle imprese che non vi siano assoggettate. Nella sentenza la Corte aveva ravvisato la necessità di *“equiparare la disciplina di settore della produzione delle imprese nazionali alle discipline degli altri Stati membri nei quali non esistano vincoli alla produzione e alla commercializzazione analoghi a quelli vigenti nel nostro Paese [...] In assenza di una regolamentazione uniforme in ambito comunitario il principio di non discriminazione tra imprese che agiscono sullo stesso mercato in rapporto di concorrenza, opera, quindi, nel senso di impedire che le imprese nazionali siano gravate di oneri, vincoli e divieti che il legislatore non potrebbe imporre alla produzione comunitaria”*.

Sembra a questo punto evidente che la struttura impositiva dell'Irap si riporti al principio costituzionale della tutela della concorrenza, mettendo in gioco interferenze con il principio di capacità contributiva.

Al riguardo basta considerare il caso di due imprese che commercializzino le stesse tipologie di prodotti ed evidenzino un medesimo risultato operativo, la prima delle quali venda prevalentemente beni prodotti in Italia, la seconda che commercializzi beni in prevalenza di importazione. A ben vedere la seconda sarà sottoposta ad una tassazione complessiva più moderata, malgrado si sia in presenza di una capacità contributiva sostanzialmente uguale a quella dell'impresa che vende in prevalenza beni prodotti in Italia: un esito, quest'ultimo, caratterizzato da evidente irragionevolezza, che interferisce ulteriormente sul corretto funzionamento del mercato.

Così violando il principio di tutela di concorrenza l'Irap evidenzia, dunque, non solo un contrasto con l'articolo 41 della Costituzione (in relazione con il comma secondo dell'articolo 117 della Costituzione); evidenzia, altresì, una disparità di trattamento in tema di imposizione del tutto irragionevole, in contrasto con l'articolo 53 della Costituzione.

¹⁰⁷ C. cost., 30 dicembre 1997, n. 443, in *Giur. cost.*, 1997, 1, pp. 3904 e ss.

Una duplice violazione di distinte garanzie costituzionali che penalizza l'economia nazionale e ne compromette le possibilità di crescita, che non può trovare altra via d'uscita se non attraverso una riconsiderazione delle caratteristiche di fondo dell'ordinamento tributario.

Nel 2012 la crisi fiscale ha evidenziato una condizione di squilibrio tale per cui ad un aumento delle imposte finalizzato a contenere il disavanzo, si è accompagnato un crollo del PIL che si è riflesso sulle entrate, evidenziando un calo del gettito ben più consistente del previsto incremento delle entrate (determinato dalla manovra in aumento di alcuni tributi). Una crisi, dunque, che a ben vedere è il riflesso di una crisi del diritto, non soltanto tributario, dalla quale è possibile immaginare una via d'uscita solo ove si recuperi la consapevolezza che un ordinamento tributario rappresenta una realtà complessa in cui elementi economici e profili giuridici si integrano vicendevolmente in base alla legge fisica dei vasi comunicanti.

Occorre, dunque, recuperare (nella complessa vicenda tributaria) la visione di sistema, indicata nel comma secondo dell'articolo 53 della Costituzione. Un richiamo al sistema che consente di assicurare sia la parità di trattamento tra i contribuenti, richiamata dall'articolo 3 della Costituzione, sia il principio di solidarietà fissato nell'articolo 2 della Costituzione, che tutela insieme i diritti inviolabili della persona e la solidarietà rispetto alla Comunità di cui ciascuno è parte.

1.1. Segue: (le attività manifatturiere e l'incremento alla discriminazione):

L'Irap è l'unica imposta a carico delle imprese che è proporzionale al fatturato e non applicata all'utile di esercizio; per sua natura, nonostante siano stati apportati e introdotti dei correttivi anche dopo le pronunce in sede europea, colpisce il valore aggiunto delle imprese manifatturiere, settore strategico per l'economia nazionale perché assorbe la principale quota delle esportazioni italiane.

Un dato questo affatto irrilevante e che (si vedrà), in un sistema che tende all'efficienza, influisce gravemente sulla tutela della concorrenza, penalizzando le produzioni nazionali.

Premettendo che nell'attuale contesto economico le PMI operano con una congiuntura sfavorevole, gli imprenditori hanno bisogno di certezza dei costi: più che agevolazioni chiedono riduzioni generalizzate che, proprio in ragione delle criticità evidenziate dal punto di vista distributivo nella tassazione delle attività e dei redditi, si riflettono sulla competitività delle imprese e sono, quindi, vissute come un fattore di crescente incertezza.

Nel dibattito sulla competitività c'è un po' di disorientamento; la tendenza è a spiegare la bassa crescita del nostro Paese con la debole competitività. All'opposto sembra, però, che l'Italia non abbia un problema di competitività "esterna", anche se rimuovere i marasmi e le numerose asperità del nostro sistema-Paese di certo renderebbe le nostre imprese un pò più competitive.

Un punto debole è senz'altro rappresentato dalla caduta della domanda interna, che già prima della crisi finanziaria non emergeva, ma che ora sembra aggravarsi per via dell'accelerazione della politica di equilibrio del bilancio (attuata come al solito dal lato delle entrate) e impostaci da un'Europa miope che sta finendo col declassare la sua prima risorsa, vale a dire il grande mercato interno europeo; ed è vero, infatti, che la rigidità ha ridotto i consumi ovunque nell'UE.

Dire che l'industria italiana non è competitiva è fuorviante, per la buona ragione che i dati relativi alla produttività non tengono conto né dell'ordine di grandezza rappresentato dalla quota di salario distribuita fuoribusta, né, in parallelo, dalla quota di produzione non registrata, che viene distribuita al di fuori del circuito dell'Iva.

Ciò non vuol dire che non occorra aumentare la competitività del sistema, eliminando le disfunzioni del sistema-Paese. Tanto vale ancor più per il futuro potenziamento del settore manifatturiero.

Per l'industria manifatturiera italiana, da più parti sembra suggerirsi che in futuro sopravvivranno solo le produzioni ad alto valore aggiunto; produzioni che,

tuttavia, sono arrivate alla loro espansione grazie al sistema dei distretti. A questo punto la domanda è rivolta alle modalità di salvaguardia di questi distretti (da parte del governo), nonché all'aiuto alle PMI italiane.

All'evidenza sembra debba ripartirsi dal mercato interno; vi sono attualmente tanti distretti industriali e settori e portanti del *made in Italy* (come la meccanica, l'abbigliamento, le calzature, il mobile ed altri) che soffrono di incisivi cali dei consumi domestici. Quando Paesi "non produttori" come la Gran Bretagna o la Spagna intraprendono politiche di austerità, come è accaduto dal 2009 in poi, essi si limitano a ridurre in prevalenza le importazioni.

In un Paese "manifatturiero" per eccellenza come l'Italia, viceversa, troppa austerità (per giunta squilibrata dal lato delle entrate) e conseguente freno ai consumi significano quasi naturalmente una forte contrazione della produzione domestica: ne deriva inconsapevolmente una spirale depressiva, che alimenta la crescita della disoccupazione e, per questa via, il calo dei consumi. Ne consegue che, in luogo del contenimento del disavanzo di bilancio (che esige soprattutto di tagli di spesa anziché di maggiori imposte) e della riduzione del rapporto tra debito pubblico e PIL, cresce il rischio di inficiare in questa fase la nostra manifattura e i nostri distretti, vale a dire il nostro stesso potenziale di sviluppo.

Che la stabilizzazione dei conti pubblici resti la prima priorità è un dato pressoché acclarato; che, tuttavia, non può prescindere da una lettura appropriata della base produttiva in Patria, da cui necessariamente occorre ripartire per rilanciare lo sviluppo. In Italia hanno delocalizzato una parte della produzione soprattutto le imprese dei settori a più basso valore aggiunto, che altrimenti sarebbero state travolte sul piano dei costi dalla concorrenza, specie dei Paesi emergenti. Un processo, vale la pena ricordarlo, favorito dall'introduzione dell'Irap nel 1997, tuttavia non accompagnato, dopo il tentativo di riformare il fisco in senso maggiormente competitivo (in base alla legge 80/2003 di delega al Governo per la riforma del sistema tributario dello Stato), da un convinto impegno da parte del Governo in questo senso.

Per la produzione ancora operante sul territorio, tuttavia, le inefficienze restano; queste sono legate a diversi ordini di ragioni, primo fra tutti tasse e balzelli come l'Irap.

2. Irap e federalismo regionale: un tributo anomalo che accentua le differenze territoriali.

Le disarmonie legate allo schema impositivo dell'Irap hanno preso piede fin dappprincipio in una condizione di evidente allarme per l'economia italiana, in cui alla stagnazione dell'attività produttiva si è affiancata una crescita del disavanzo, nonché, a partire dal 2008, una inversione della tendenza all'assorbimento del debito pubblico, cresciuto in un quinquennio del 25%.

I riflessi sulla stabilità della finanza regionale appaiono di non poco conto¹⁰⁸.

La scelta federalista, nonostante gli evidenti limiti dell'Irap sia sotto il profilo distributivo territoriale, sia per la sua inadeguatezza come mezzo per

¹⁰⁸ A tal proposito cfr. ANTONINI L., *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale. Il caso dell'IRAP*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2003, pp. 97 e ss.; Id., *Dal federalismo legislativo il federalismo fiscale*, op. cit., pp. 400 e ss.; Id., *La Corte assegna l'Irap alla competenza esclusiva statale. Intanto il federalismo fiscale rimane al palo mentre decolla il "tubatico" siciliano*, op. cit., pp. 258 e ss.; AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010; PERRONE CAPANO R., *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, op. cit., pp. 1231 e ss.; Id., *Crisi delle istituzioni ed aumento dell'imposizione, in assenza della politica tributaria, soffocano la ripresa ed espongono l'Italia agli attacchi della speculazione finanziaria*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 5, pp. 3 e ss.; COCIANI S. F., *L'autonomia tributaria regionale. Nello studio sistematico dell'Irap*, op. cit.; TESAURO F., *Le basi costituzionali della finanza regionale e locale*, op. cit., pp. 13 e ss.; VILLANI S., *Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere*, op. cit., pp. 157 e ss.; VITALETTI G., *Il sistema tributario nel contesto federalista: le proposte dell'Alta Commissione*, op. cit., pp. 52 e ss.; FREGNI M. C., *Autonomia tributaria delle regioni e riforma del titolo quinto della Costituzione - Diritto tributario e Corte costituzionale*, op. cit.; GALLO F., *Ancora in tema di autonomia tributaria delle regioni e degli enti locali nel nuovo titolo quinto della costituzione*, op. cit., pp. 1033 e ss.; Id., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rass. Parlam.*, 1996, pp. 779 e ss.; Id., GALLO F., *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in *Rass. Trib.*, 1995, pp. 275 e ss.; DI PIETRO A., *Federalismo e devoluzione nella recente riforma costituzionale: profili fiscali*, op. cit., pp. 245 e ss.; MAJOCCHI A., *Un nuovo modello di federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, Padova, 1999; FANTOZZI A., *Diritto tributario*, op. cit., p. 127; Id., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, 2005, pp. 675 e ss.; MARONGIU G., *La fiscalità locale tra le garanzie dei contribuenti e le esigenze della comunità*, in *Fin. Loc.*, 2002, p. 1157; Id., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corr. Trib.*, 2010, 47, pp. 3894 e ss.; SOBBRIO G., *Autonomia, equità ed efficienza nella finanza locale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di SOBBRIO G., Milano, 1998, pp. 2 e ss.; DE MITA E., *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009, p. 32.

responsabilizzare la spesa, non ha concesso ampi spazi al superamento del tributo, ma soprattutto sembra abbia ignorato il vincolo costituzionale della perequazione.

Il decentramento dovrebbe favorire lo sviluppo perché è in grado di creare una maggiore efficienza al consumo come alla produzione grazie agli stimoli che induce a favore della competizione fiscale: sempre che il modello di fiscalità decentrata sia corrente con questo obiettivo. Tuttavia il decentramento potrebbe comportare una insufficiente dotazione di capitale fisico ed umano nelle Regioni con più alto tasso di povertà.

La teoria del federalismo fiscale ha argomentato, tra le altre cose, l'utilità dell'autonomia tributaria¹⁰⁹; tuttavia ha concepito e sviluppato questa prospettiva in una cornice caratterizzata da una finalità che più semplicisticamente era quella di consentire ai territori più dinamici e produttivi del Paese di tornare a crescere ad un ritmo ragionevole, liberandoli da un'oppressione fiscale che (nei primi anni '90) stava ormai soffocando l'economia italiana, sempre meno capace di espandere l'occupazione, reggere la concorrenza internazionale, innovare prodotti e processi, crescere sul piano dimensionale (proprio per il peso eccessivo delle imposte). Direi piuttosto che l'ideale politico che è diventato nel tempo, si trattava di uno strumento e di un mezzo di risanamento dell'economia e della società italiana; non è bastato molto tempo perché esso, trascurando le motivazioni d'origine (per la cui soluzione ha preso piede nel nostro Paese), mettesse in moto meccanismi poco prudenti e talvolta di difficile comprensione.

¹⁰⁹ Si ritiene infatti che i governi sub-centrali (nel caso italiano: regionali, provinciali e comunali) debbano finanziare una parte significativa delle proprie spese con tributi autonomi, vale a dire con imposte ad aliquote e imponibili da definirsi discrezionalmente in sede locale, sebbene entro massimi e minimi prefissati a livello nazionale. La giustificazione di questa tesi è reperibile in una vastissima letteratura teorica ed empirica che qui non possiamo riassumere. Dell'importanza dell'autonomia di entrata, e in particolare dell'autonomia tributaria, ricordiamo soltanto un aspetto, che dovrebbe essere apprezzato soprattutto da chi tema l'incremento incessante delle dimensioni del settore pubblico. Avviene normalmente che le diverse giurisdizioni concorrano tra loro per assicurarsi nuovi insediamenti produttivi (o per non subire eccessive delocalizzazioni). Se esiste soltanto una responsabilità autonoma sulla spesa, la competizione si svolge unicamente in termini di offerta di maggiori e migliori servizi; se è possibile manovrare localmente anche le entrate, la competizione si esplica anche sul lato della tassazione, promettendo e realizzando sgravi. Nel primo caso, opera un incentivo strutturale all'aumento della spesa pubblica, nel secondo un freno (a tal proposito cfr. JOUMARD I. e KONGSRUD P. M., *Fiscal Relations across Government Levels*, 2003, 191-192).

Lo stravolgimento perseverante dei meccanismi di tassazione che imperversa da alcuni anni, alla ricerca esasperata di un gettito che l'eccesso di fiscalismo contribuisce a ribassare, rende alquanto improbabile un superamento dell'Irap, malgrado al momento il percorso federalista pare essersi arrestato.

E' questa situazione disorientata, in cui le diverse manovre intervenute nell'estate 2012 hanno giocato un ruolo di non poco conto, solo che si consideri l'inasprimento della situazione finanziaria degli enti locali nel taglio dei trasferimenti e nell'alterazione dei vincoli imposti dal patto di stabilità, compensati da accresciuti spazi di manovra sui tributi, sempre più regressivi¹¹⁰.

E al di là di un'urgenza di revisione dei patti di stabilità interna (di fronte a Comuni e Regioni costretti ad accumulare *surplus* crescenti per rispettare i patti, tagliando dove possono tagliare), l'esigenza involge gli schemi perequativi previsti dai decreti attuativi. I divari territoriali esistenti sono necessariamente incrementati, inutile dirlo, da manovre di riduzione dei trasferimenti o aumento dei tributi (che hanno caratterizzato gli ultimi tempi) e non affiancati da strumenti efficienti ed equilibrati di perequazione tributaria.

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

Non appare chiara neppure la ragione per la quale una Regione non possa finanziare una riduzione della sua Irap, per incentivare l'attività produttiva, attraverso

¹¹⁰ La reintroduzione della tassazione sulla prima casa per i comuni, la previsione di un nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, l'incremento della addizionale regionale sull'Irpef e l'introduzione di una maggiorazione sulle accise per finanziare i trasporti locali.

un aumento della parte manovrabile della sua addizionale Irpef. Con probabilità la scelta (più o meno condivisibile) del governo centrale è quella di evitare un trasferimento del prelievo regionale dalle imprese ai lavoratori, potendone derivare effetti redistributivi indesiderati e costi politici rilevanti (le imprese non votano, le persone fisiche sì), nella convinzione che i cittadini non riescano a separare la componente statale dalla componente regionale dell'Irpef.

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

A tanto si aggiunga che accanto alla “sovranità limitata” sull'aliquota, il riconoscimento alle regioni della possibilità di disporre (senza limiti apparenti) di deduzioni dalla base imponibile sembra una previsione azzardata per diversi ordini di motivi. Un “fai da te” regionale sulla base imponibile introduce, all'evidenza, differenziazioni dell'imponibile tra regioni che aggraverebbero i costi di adempimento per le imprese oltre a rendere difficile la comparabilità dell'imposta, condizione essenziale per la determinazione della capacità fiscale *standard* che sta alla base del funzionamento della perequazione regionale.

Non solo; ma nel trasferire l'Irap dallo Stato alle Regioni il legislatore sembra dimenticare che si tratti di un tributo fortemente sperequato sul piano territoriale e che la perequazione è un vincolo costituzionale a carico del legislatore nazionale, che non può essere ignorato o peggio aggirato trasferendo il tributo alle Regioni¹¹¹.

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

¹¹¹ Sul punto cfr. DE MITA E., *Sugli sconti IRAP pochi margini alle Regioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 aprile 2012, p. 16.

Un profilo quest'ultimo che evidenzia un contrasto con i principi dello Statuto del contribuente, quantomeno con riguardo alla chiarezza delle disposizioni tributarie e alla tutela nell'affidamento. Fermo restando che, a prescindere da un intervento legislativo che ne definisca con precisione i parametri di riferimento, ai fini dell'applicazione dell'Irap alle attività individuali di impresa e di lavoro autonomo, un preciso vincolo in questo senso investe l'esercizio dell'azione amministrativa da parte delle agenzie fiscali.

Non vi è chi non veda che, in base al principio di imparzialità fissato nell'articolo 97 della Costituzione, che dovrebbe guidare l'agire dell'amministrazione finanziaria, quest'ultima appare vincolata (in base agli orientamenti manifestati al riguardo dalla sezione tributaria della Cassazione) a definire con precisione e chiarezza gli ambiti di applicazione soggettiva dell'Irap nei confronti di quelle attività in cui l'autonomia organizzativa rappresenta la premessa per l'assoggettività all'Irap.

Conclusivamente vi è un altro aspetto che caratterizza l'Irap; vale a dire il fatto che il tributo implichi come conseguenza di aumentare irragionevolmente le disparità territoriali.

Com'è noto nel 1998 il governo Prodi aveva stabilito di aumentare in misura consistente l'aliquota massima Irap per risanare i bilanci della sanità regionale. Questa decisione, ormai consolidata, si presta ad alcuni rilievi critici sotto il profilo giuridico. Innanzitutto la scelta del mezzo adottato per risanare i bilanci della sanità regionale si presta a decisive critiche dal punto di vista economico anzitutto sotto il profilo distributivo. Una cosa è finanziare una quota della spesa regionale con un'imposta come l'Irap; altra è introdurre soltanto in alcune Regioni, in base ad una decisione assunta dal Governo, un consistente aumento dell'aliquota massima.

Qui evidentemente non si tratta di applicare correttamente il principio di concorrenza fiscale, ma di considerare che la decisione assunta dal Governo di aumentare l'aliquota massima dell'Irap, si muove in senso opposto.

Una lettura della disposizione statale, chiamata ad incidere sull'imposta regionale, mostra che la medesima, sotto il profilo giuridico, sembra rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 120 della Costituzione.

Dunque l'incremento dell'aliquota dell'Irap nelle Regioni con la sanità in disavanzo potrebbe essere considerato un ostacolo fiscale alla libera circolazione di capitali, vietato dall'articolo 120 della Costituzione, nonché in contrasto con i principi del diritto europeo in tema di libera circolazione dei capitali.

L'adozione della decisione di aumentare l'aliquota massima dell'Irap da parte del Governo (a ben vedere un soggetto diverso dalle Regioni), non inficia il ragionamento; il Governo, nel caso di specie, si sostituisce, infatti, alla Regione e agisce in suo nome; in ogni caso gli effetti sono quelli previsti e vietati dal comma primo dell'articolo 120 della Costituzione.

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

CAPITOLO IV. L'Irap e il diritto europeo: una scomoda coesistenza

1. L'Irap e la tutela della concorrenza: l'incompatibilità della discriminazione inversa dopo il Trattato di Lisbona – 2. L'Irap tra libertà europee, garanzie e limiti costituzionali alle attività economiche del principio di capacità contributiva – 3. Capacità contributiva e libertà economica: l'incompatibilità dell'Irap – 4. L'Irap incide sulla libertà di movimento dei capitali.

1. Irap e tutela della concorrenza: l'incompatibilità della discriminazione inversa dopo il Trattato di Lisbona

Un aspetto d'interesse notevole è rappresentato dal rapporto che lega un'imposta come l'Irap all'articolo 41 della Costituzione sotto il profilo degli effetti che connotano questo tributo in relazione al funzionamento del mercato interno (su cui incidono al contempo profili di diritto interno e di diritto europeo¹¹²).

¹¹² In sostanza, la nostra Costituzione, anche grazie alle spinte derivanti dall'ordinamento dell'Unione, si è dimostrata negli anni un "contenitore adatto per la stessa cultura del mercato, capace oggi di entrarvi e di dare alle sue norme significati sicuramente diversi da quelli a cui pensarono i suoi autori" (cfr. AMATO G., *Il mercato nella Costituzione*, in *Quad. Cost.*, 1992, 1, pp. 17 e ss.); si veda anche Id. *Le regole di concorrenza nei trattati comunitari. Il punto della evoluzione interpretativa*, Rimini, 1982; Id. *Il potere e l'Antitrust. Il dilemma della democrazia liberale nella storia del mercato*, Bologna, 1998; BOGNETTI G., *La Costituzione economica italiana. Interpretazione e proposte di riforma*, op. cit.; Id. *Il modello economico della democrazia sociale e la Costituzione della Repubblica italiana*, op. cit.; BIANCO G., *Costituzione ed economia*, Torino, 1999; Id. *Costituzione economica e ordine pubblico economico*, Torino 2008; CASSESE S., *La nuova Costituzione economica*, op. cit., pp. 31 e ss.; Id. *Il diritto comunitario della concorrenza prevale sul diritto amministrativo nazionale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2003, pp. 1132 e ss.; GHIDINI G., *Slealtà della concorrenza e Costituzione economica*, Padova, 1978; Id. *Profili evolutivi del diritto industriale. Proprietà intellettuale e concorrenza* (con prefazione di Amato G.), ed. seconda, Milano, 2008; FELICE F., *L'economia sociale di mercato*, Catanzaro, 2008; GALGANO F., *La libertà di iniziativa economica privata nel sistema delle libertà costituzionali*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, a cura di GALGANO F., vol. I, Padova, 1977, pp. 516 e ss.; Id. *Art. 41*, op. cit., p. 11; GIANNINI M. S., *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1992, pp. 175 e ss.; ASCARELLI T., *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1956; AMORELLI G., *La privatizzazione nella prospettiva del Trattato istitutivo della Comunità economica europea*, Padova, 1992, pp. 7 e ss.; PICONE P., *Origini ed evoluzione delle regole di concorrenza comunitarie: l'apologia del mercato 'sociale' europeo*, in *Critica del diritto*, 1974, p. 69; BESOMI D.- RAMPA G., *Dal liberismo al liberismo. Stato e mercato nella storia delle idee e nell'analisi degli economisti*, Torino, 2000, pp. 135 e ss.; MEZZACAPO S., *La concorrenza tra regolazione e mercato. Ordine giuridico e processo economico*, Bari, 2004, pp. 30 ss.; SORACE D., *Il governo dell'economia*, in AMATO G.-BARBERA V., *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997, pp. 121 e ss.; MARZUOLI C., *Mercato e valore dell'intervento pubblico*, in *Le Regioni*, 1993, pp. 1596 ss.; GUARINO G., *Pubblico e privato nella economia. La sovranità tra Costituzione e istituzioni comunitarie*, in *Quad. Cost.*, 1992, p. 40; CARANTA R., *Voce Intervento pubblico nell'economia*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Aggiornamento, Torino, 2000, p. 382; GIAMPIERETTI M., *Il principio costituzionale di libera concorrenza: fondamenti, interpretazioni, applicazioni*, in *Diritto e società*, 2003, pp. 442 e ss.; LIBONATI B., *Ordine giuridico e legge economica del mercato*, in *Riv. Delle Società*, 1998, pp.

A vedere bene si pongono rapporti critici tra gli effetti sempre più distorsivi dell'Irap sul corretto funzionamento del mercato interno con riguardo alla tutela della concorrenza e i principi posti dalla nostra Carta fondamentale e dal diritto europeo, finalizzati al corretto funzionamento del Mercato Unico; il quale presuppone innanzitutto il corretto funzionamento del mercato all'interno di ciascuno Stato membro.

Tale concetto, a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, rende sempre meno compatibili con i principi fondamentali del diritto europeo le cosiddette discriminazioni inverse.

Difatti appare evidente che benché il problema della tutela della concorrenza sia disciplinato dal diritto europeo con riguardo alle imprese (attraverso una serie di disposizioni tese ad evitare che gli accordi tra gruppi e le concentrazioni possano determinare un abuso di posizioni dominanti), ciò nondimeno il diritto europeo non ha riguardo soltanto alle imprese; due articoli del Trattato (vale a dire gli artt. 107 e 108) interessano la disciplina degli aiuti di stato nel chiaro fine di tutelare la concorrenza, quale presupposto di un corretto funzionamento del Mercato Unico.

E' dato, infatti, cogliere nell'art. 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea l'intento di superare il rilievo di illegittimità di misure fiscali o ad effetto equivalente, il cui effetto incida sul corretto funzionamento del Mercato Unico falsando la concorrenza. Nella norma sembrano rilevare non soltanto le misure agevolative; altresì tutte quelle misure che, indipendentemente dal profilo teleologico, introducono in vario modo ostacoli giuridici al corretto funzionamento del Mercato Unico.

Numerosi sono gli strumenti di natura fiscale che possono essere ritenuti incompatibili con il corretto funzionamento del Mercato Unico; tanto serve a ritenere che non vi è alcun elemento che in senso negativo induca a concludere che un'imposta come l'Irap non possa essere ricompresa tra le ipotesi sanzionate dagli articoli 107 e 108 del TFUE.

1558 e ss.; LUCIANI M., Voce *Economia nel diritto costituzionale*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, V, Torino, 1990, p. 382.

In tal senso appare decisivo il ribaltamento operato dalla Corte costituzionale in merito alla dilatazione dell'intervento statale nell'economia e, per questa via, alla valenza attribuibile alla tutela della concorrenza, quindi alle motivazioni sottese alla medesima¹¹³.

L'Irap presenta, dunque, profili di illegittimità ai sensi dell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione, perché opera sul mercato interno come un incentivo a sostegno delle importazioni; tanto non appare compatibile con la tutela della concorrenza, così come interpretata dalla Commissione e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia.

Le considerazioni che precedono valgono a prescindere da una valutazione della libertà espressa dall'art. 41 Costituzione come valore recessivo rispetto al pregiudizio di diritti ulteriori. L'esigenza è di porre freno agli effetti negativi cui può condurre la convinzione in base alla quale la soluzione deriva dalla necessaria prevalenza di taluni interessi e, dunque, di taluni principi rispetto ad altri; forse a cagione della evidente difficoltà talora ad effettuare una valutazione di bilancio (criterio direttivo di un'azione amministrativa che possa dirsi tale).

Ed è opportuno precisare che, talvolta, non si tratta di principi in gioco, bensì di esigenze; il pur richiamato principio di certezza dei rapporti giuridici non deve trarre in inganno, presentandosi spesso all'evidenza come un espediente difficilmente gestibile. Si configura una resistenza cedevole a fronte di talune libertà, rendendosi esigente un intervento di contrasto alle irregolarità e alle illegittimità indiscriminate.

Da questo punto di vista l'art. 41 della Costituzione (come articolato in una regola e in un'eccezione) assolve la funzione, valorizzando un legame conforme ad un principio (art. 53 Cost.) che da solo risuona di vuoto legislativo.

¹¹³ Il riferimento è, in specie, alle sentenze 13 gennaio 2004, n. 14 e 12 dicembre 2007, n. 430. Con la sentenza n. 14/04, la Corte costituzionale ha riaperto il dibattito in merito alla valenza da accordare alla tutela della concorrenza in quanto materia contenuta tra quelle di competenza esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, c. 2, lett. e) Cost.; chiarendone la portata anche alla luce del diritto comunitario e, in particolare, in un settore oggetto di ampi dibattiti tra gli Stati membri e la Commissione, cioè quello degli aiuti di stato. Premesso che la disciplina sugli aiuti di stato non può considerarsi come strumento di tutela della concorrenza, nell'ambito della concorrenza non possono non ricomprendersi gli interventi *latu sensu* statali; non può espungersi da una tutela della concorrenza che possa dirsi tale la libertà in tale settore, nel libero dispiegarsi delle forze di mercato.

2. L'Interplay tra libertà europee, garanzie e limiti costituzionali alle attività economiche

La giurisprudenza costituzionale relativa ai rapporti tra gli articoli 41 e 53 della Costituzione, come anticipato in precedenza, è abbastanza limitata, anche se in numerose ordinanze di rinvio alla Corte era stata prospettata una violazione sia dell'articolo 53, sia dell'articolo 41 della Costituzione.

Dall'angolo visuale del diritto tributario il profilo più interessante è rappresentato da leggi tributarie che contrastino con le libertà economiche e, quindi, violino l'articolo 41; ovvero da leggi economiche che per i loro effetti si pongono in contrasto con il principio di capacità contributiva. Naturalmente il problema concerne i limiti posti da una norma tributaria rispetto alle libertà economiche o viceversa.

La Corte costituzionale non ebbe, ad esempio, alcuna difficoltà a riconoscere che la nominatività obbligatoria dei titoli azionari (come ricordato in precedenza) rappresentasse una limitazione legittima all'iniziativa economica privata in considerazione del fatto che *“i limiti che la Costituzione consente di porre con legge ordinaria alla libera iniziativa economica [...] in funzione del raggiungimento dei fini sociali, sono tali da giustificare ampiamente le disposizioni impugnate [...]. Preminente è, tra questi fini sociali, assicurare l'adempimento dell'obbligo tributario e la progressività delle imposte, principi consacrati dall'articolo 53 della Costituzione, alla cui attuazione non è dubbio che la nominatività dei titoli azionari possa essere diretta”* (Corte Cos. 129/1957¹¹⁴).

La decisione è importante non tanto per l'esito, che poteva apparire abbastanza scontato, ma per l'ammissibilità di un sindacato intorno all'articolo 41, in una materia regolata dall'articolo 53 della Costituzione. In buona sostanza, benché l'art. 53 della Costituzione possa operare legittimamente come limite all'iniziativa

¹¹⁴ Cfr. C. cost., 12 dicembre 1957, n. 129, in *GI*, 1958, I, 1, pp. 1 e ss. e in *Giur. cost.*, 1957, pp. 1229 e ss.

economica privata, tanto non può implicare, nel caso di specie, una violazione dell'art. 41 della Costituzione.

Una delle decisioni in cui la Corte costituzionale ha sottolineato con più nettezza l'assenza di interferenza tra una disposizione a carattere tributario e l'articolo 41 della Costituzione, indi la tutela della libertà economica, si rinviene in tema di sconto imposto sul prezzo di vendita dei medicinali. Secondo la Corte “[...] resta valida la riconosciuta discrezionalità del legislatore fiscale, mentre la pretesa violazione anche dell'articolo 41 Cost. per effetto di tale orientamento di politica finanziaria è dedotto fuori luogo, versandosi in materia tributaria e dovendosi, quindi, escludere al riguardo l'applicabilità dell'invocata norma costituzionale che concerne, invece, la libertà di iniziativa economica privata¹¹⁵”.

Tuttavia, successivamente la Corte, nel ritenere la conformità all'articolo 41 della Costituzione di alcune norme di favore per determinate imprese, stabilì che non potesse essere altresì invocata la violazione degli articoli 23 e 53 della Costituzione, in quanto riferiti questi ultimi alla materia tributaria¹¹⁶.

La distinzione fra i diversi ambiti operativi cui si richiamano gli articoli 41 e 53 della Costituzione, secondo l'interpretazione suggerita dalla Corte, viene impiegata al fine di evitare che la garanzia della libertà di iniziativa economica possa rappresentare un limite al potere di imposizione¹¹⁷. Il che non può non influire negativamente sulla tutela dei diritti economici e rendere complessivamente meno attrattivo il nostro Paese per gli investimenti; ovvero porre in essere discriminazioni inverse in contrasto con i principi del diritto europeo, comunque incompatibili con la cresciuta competitività e concorrenza di un'economia mondializzata.

Da questo punto di vista è illuminante il diverso approccio con cui la Corte ha affrontato le vicende relative al monopolio dei fiammiferi, ritenuto illegittimo (C. cost. n. 78/1970¹¹⁸), mentre aveva dichiarato non fondata la questione relativa al

¹¹⁵ Cfr. C. cost. 10 luglio 1975, n. 201, in *Giur. Cost.*, 1975, pp. 1563 e ss. e in *Foro it.*, 1975, 1, pp. 2160 e ss.

¹¹⁶ Cfr. C. cost., n. 320/1995, con cui la Corte costituzionale aveva ritenuto legittime alcune agevolazioni consistenti nello sgravio dall'onere di corrispondere i contributi sociali come incentivo per la produzione e l'occupazione. Pur trattandosi di norme parafiscali, la Corte aveva ritenuto la non applicabilità degli artt. 23 e 53 della Costituzione richiamati nell'ordinanza di rinvio.

¹¹⁷ Cfr. C. cost., 10 luglio 1975, n. 201, cit.

¹¹⁸ Cfr. C. cost., 3 giugno 1970, n. 78, in *Giur. cost.*, 1970, pp. 1037 e ss.

monopolio dei tabacchi, di ben altra consistenza dal punto di vista del gettito (C. cost. n. 209/1976¹¹⁹).

In definitiva il mancato collegamento tra l'articolo 41 e l'articolo 53 è adoperato dalla Corte per assicurare un'ampia possibilità di manovra al legislatore nella scelta dei presupposti di imposta; una scelta priva di significato dal punto di vista giuridico, che specie in alcune circostanze appare ingiustificabile.

Da questo punto di vista non aiuta neppure la giurisprudenza costituzionale in tema di retroattività dell'imposizione (lo si è ricordato in precedenza), tema giudicato con sfavore dalla Corte costituzionale, ma sostanzialmente salvato quasi sempre negli effetti.

Così la Corte stabilì il principio che *“l'articolo 41 della Costituzione non contiene norme dalle quali si possa fondatamente desumere l'illegittimità costituzionale di una legge tributaria retroattiva¹²⁰”*; nella stessa linea la sentenza n. 45/1964 aveva ritenuto che una violazione dell'articolo 41 della Costituzione, in conseguenza dell'introduzione di una norma tributaria retroattiva, può determinarsi solo in quanto la violazione dell'articolo 41, *“si ponga come conseguenza di una violazione del principio della capacità contributiva¹²¹”*.

Queste affermazioni di principio, a ben vedere, lasciano perplessi; appare comprensibile che in una pluralità di ipotesi di imposizione a carattere retroattivo, si pensi ad esempio ad un'imposizione su beni patrimoniali applicata retroattivamente, il problema della legittimità di una disposizione tributaria a carattere retroattivo investa direttamente ed esclusivamente il principio di capacità contributiva, in particolare la sua persistenza nel tempo. Ma che dire nel caso in cui venga incisa, con disposizione tributaria a carattere retroattivo, una determinata attività economica, lasciando libere dalla nuova imposta altre attività economiche? Un'ipotesi tutt'altro che di scuola, che evidenzia una particolare sensibilità al tema della retroattività delle attività economiche.

¹¹⁹ Cfr. C. cost., 3 agosto, 1976, n. 209, in *Giur. cost.*, 1976, pp. 1308 e ss.

¹²⁰ Cfr. C. cost., 3 marzo 1959, n. 9, in *Giur. cost.*, 1959, pp. 237 e ss.

¹²¹ Cfr. C. cost., 16 giugno 1964, n. 45, in *Giur. cost.*, 1964, pp. 573 e ss.

La questione, tuttavia, a seguito dell'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, della costituzionalizzazione dei principi del diritto europeo con la riforma del Titolo V della Costituzione e dell'assorbimento dei principi della CEDU tra le norme primarie del diritto europeo (con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona,) ha assunto una prospettiva diversa. Ricordiamo che, difatti, appare più difficile giustificare una norma tributaria retroattiva alla luce della giurisprudenza europea in tema di proporzionalità come ragionevolezza; mentre da una lettura attenta dei principi del diritto europeo potrebbero ricavarsi le norme interposte, idonee a vincolare maggiormente il legislatore ai principi statutari, attraverso l'ancoraggio offerto dal diritto europeo.

Ma a parte queste considerazioni di principio, si deve sottolineare che il mancato collegamento tra l'articolo 53 e l'articolo 41 della Costituzione da parte della giurisprudenza costituzionale, evidenzia i propri limiti soprattutto, come si è detto in precedenza, in tema di retroattività delle leggi tributarie. Prescindendo dal collegamento attuale tra imposizione retroattiva e capacità contributiva, che appare talvolta forzato ed implementato con il criterio della prevedibilità (C. cost. n. 315/1994), preso a prestito dalla giurisprudenza ben più garantista del Tribunale Costituzionale tedesco; nonché dal divieto di introdurre norme tributarie retroattive posto dall'articolo 3, comma 1, legge 212/2000, appare singolare il fatto che la Corte non ritenga incidenti sulle attività economiche, eventuali oneri tributari retroattivi.

La questione, a ben vedere, riguarda non solo la libertà di iniziativa economica, quanto i limiti posti a quest'ultima in relazione allo svolgimento concreto di un'attività economica. Se si prescinde da tributi a carattere reale (un'imposta patrimoniale retroattiva su beni posseduti da oltre cinque anni potrebbe non contrastare con i principi costituzionali), il carattere retroattivo di un tributo si scontra concettualmente con il concetto stesso di attività economica; quest'ultima rappresenta in tutta evidenza un fenomeno dinamico, che guarda al presente e al futuro, non certo al passato.

Non vi è chi non veda che mentre un bene patrimoniale che sia rimasto nella disponibilità del suo titolare per alcuni anni può essere, nei limiti della

ragionevolezza, sottoposto ad un tributo a carattere retroattivo, le medesime condizioni non hanno modo di verificarsi in relazione ad un'attività che si esaurisce per il fatto stesso di essere stata svolta.

In buona sostanza ogni attività economica evidenzia un imprescindibile profilo dinamico; e dunque una sua tassazione retroattiva viene ad incidere su una pluralità di principi costituzionali, non solo sul principio di capacità contributiva, che ne accentuano il carattere di imprevedibilità, a partire dal principio di affidamento, richiamato dallo Statuto dei diritti del contribuente, di stretta derivazione dal diritto europeo.

Sembra dunque difficile sostenere in via di principio che la retroattività in questo caso non incida sulla libertà di iniziativa economica, di cui l'esercizio di un'attività connessa rappresenta una esplicitazione. Attività che può subire, ai sensi dell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione, ragionevoli limitazioni per fini di interesse generale; ma evidentemente queste limitazioni non possono incidere retroattivamente su rapporti esauriti.

Colpire retroattivamente un'attività economica, da un lato svuota di contenuto la garanzia della riserva di legge prevista dal comma terzo dell'articolo 41 della Costituzione; qui, infatti, non è questione di capacità contributiva, ma di qualcosa che, essendosi già svolta, ha concluso sotto il profilo giuridico la sua funzione. Dall'altro, conseguentemente, coinvolge anche la libertà di iniziativa economica, di cui la programmazione e lo svolgimento dell'attività, costituiscono altrettanti elementi caratterizzanti.

A ben vedere il collegamento con l'articolo 41 della Costituzione è evidenziato dal fatto che nessun sistema tributario di Paesi avanzati (ed in questo il nostro non fa eccezione) colpisce l'insieme delle attività produttive con un'unica imposta; la diversità delle condizioni fiscali tra un settore e l'altro dell'economia rappresenta, dunque, un fatto acclarato. Un'imposta che intervenga in una fase successiva al momento della produzione (dunque con effetti retroattivi) e sia caratterizzata da selettività, potrebbe non rappresentare profili di illegittimità ai fini del principio di capacità contributiva; tuttavia evidenzerebbe un contrasto con il

comma terzo dell'articolo 41 . D'altra parte, in presenza di misure retroattive a carattere selettivo, la soluzione, anche in una situazione caratterizzata dalla presenza di un'unica imposta, non sarebbe diversa.

Questo aspetto evidenzia una contraddizione radicata tra l'articolo 41 e le possibili forme di imposizione retroattiva, pur conformi al principio di capacità contributiva. Lo stesso concetto di prevedibilità elaborato dal Tribunale Costituzionale tedesco, si riferisce alla retroattività impropria, vale a dire interna al periodo d'imposta di cui il legislatore ritiene di dover aumentare il prelievo. In un sistema quale è il nostro, la prevedibilità, non ancorata ad alcun parametro certo, equivale alla preveggenza, un istituto privo di significato giuridico¹²².

In buona sostanza la Consulta, negando la possibilità di interferenze tra principio di capacità contributiva e principio di libertà di iniziativa economica, più che offrire una interpretazione costituzionalmente orientata del rapporto di due principi che necessariamente tendono ad affiancarsi quando una disposizione di legge tributaria incide direttamente sulle attività economiche, sembra piuttosto preoccupata di lasciare ampia libertà di manovra al legislatore tributario, al fine di consentire la pronta ed ampia percezione dei tributi, nonché l'adempimento del dovere fiscale costituzionalmente protetto.

Una posizione di cui è facile comprendere la motivazione (meno le ragioni giuridiche), in quanto motivazione sicuramente riduttiva, alla luce dei cambiamenti che hanno investito, a partire dall'inizio degli anni 2000, sia in rapporti tra lo Stato e gli altri enti di decentramento, sia i rapporti tra lo Stato e l'Unione europea.

La circostanza che la giurisprudenza della Corte costituzionale non prenda in considerazione il rapporto che intercorre tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione, oltre ad aver favorito nel tempo il consolidamento di un sindacato sulla legittimità delle leggi tributarie piuttosto debole, sostanzialmente svalutativo del principio di capacità contributiva (il cui profilo contenutistico è lasciato alla discrezionalità del legislatore in misura tanto ampia da rendere in alcune ipotesi evanescente la stessa garanzia costituzionale), conduce ad esiti paradossali in un

¹²² Sull'argomento si rinvia al *Manuale di diritto tributario* di FALSITTA G., Padova, 2008, p. gen.

tributo come l'Irap, il cui presupposto è rappresentato da quelle attività produttive cui si riferisce il comma terzo dell'articolo 41 della Costituzione.

In questa imposta i profili di illegittimità, come ho cercato di evidenziare in questo lavoro, coinvolgono solo indirettamente il principio di capacità contributiva, mentre investono in modo diretto ed immediato il corretto funzionamento della concorrenza e del mercato: richiamano, quindi, una violazione dell'articolo 41 della Costituzione.

3. Capacità contributiva e libertà economica: l'incompatibilità dell'Irap

Appare chiaro come rilevi, ai fini del ragionamento fin qui svolto, il tema del rapporto tra l'articolo 53 e l'articolo 41 della Costituzione. Benché tale tema si riscontri negli studi risalenti di diritto finanziario e di diritto tributario, rappresenta, come anticipato, un profilo poco speculato in seguito ad una lettura frettolosa dei profili giuridici del processo di liberalizzazione economica che ha accompagnato l'avvio del Mercato Unico in Europa¹²³.

¹²³ Il legame tra l'articolo 41 (interpretato come limite al potere pubblico) e l'articolo 53 in tema di fiscalità è stato rilevato da numerosi autori che hanno studiato i profili giuridici del principio di capacità contributiva negli anni '60 del secolo scorso (Abbamonte, Gaffuri, Giardina, Maffezzoni, Manzoni, Micheli, Moschetti). Più di recente una posizione garantista nella lettura del rapporto dell'articolo 41 e 53 Cost. è stata illustrata in numerosi contributi (da Falsitta a Marongiu a Russo).

Su una posizione diversa si collocano quelle posizioni dottrinarie che ritengono di poter escludere un collegamento tra libertà di iniziativa economica, limitazioni dell'attività economica anche attraverso lo strumento fiscale e il principio di capacità contributiva. Secondo questi autori, sia pure con sfumature diverse (Antonini, Boria, Gallo, Luciani), la funzione essenzialmente solidaristica del dovere di contribuzione, disciplinata dall'articolo 53 Cost., prevarrebbe sulla garanzia implicita nella riserva di legge stabilita dall'articolo 41 Cost., comma 3, in tema di limiti alle attività economiche. Secondo questa tesi l'articolo 41 non sarebbe idoneo a vincolare l'azione del legislatore tributario. Un'interpretazione che, svilendo il principio di capacità contributiva, riflette la prevalenza del principio solidaristico rispetto a tutti gli altri.

D'altra parte, a ben vedere, l'articolo 2 Cost. giustappone i diritti inviolabili dell'uomo, si badi bene, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, all'adempimento di doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. La vicenda tributaria investe sia il primo aspetto, quello dei diritti inviolabili che devono accompagnare lo sviluppo della personalità di ciascuno nelle formazioni sociali, sia i doveri di solidarietà; due aspetti che non sono affatto contrapposti ma contribuiscono entrambi a definire un principio (quello solidaristico) in cui diritti e doveri si integrano ed implementano vicendevolmente. Il che equivale a dire che non esiste nel nostro ordinamento tributario un principio, quello dell'interesse fiscale, che possa prevalere su quelli di uguaglianza e di solidarietà tributaria: quest'ultimo inteso come un insieme di diritti e doveri inderogabili; ed ancora che non possa realizzarsi una giustizia fiscale (il sistema tributario inteso come giusta imposta), senza limiti ragionevoli al potere di imposizione. A

L'Irap, se non si concentra l'attenzione critica solo sugli aspetti fin qui più esplorati, si presenta come il terreno di indagine per la valorizzazione del rapporto tra gli artt. 53 e 41 della Costituzione.

Talvolta il problema non è l'incostituzionalità legata alle scelte (se si riflette al fatto che le maglie della c.d. discrezionalità ragionevole del legislatore sono spesso troppo ampie e le garanzie statutarie aggirate), quanto piuttosto nella loro inadeguatezza rispetto alla competitività del Paese e delle aziende che vi operano, con conseguente violazione di fondamentali principi a riguardo.

Che l'articolo 41 della Costituzione (ove disciplina il diritto alla libertà di iniziativa economica privata e riserva alla legge la disciplina dell'intervento dello Stato nelle attività economiche pubbliche e private) ponga un limite ulteriore alla discrezionalità legislativa in campo tributario (come definita dall'articolo 53 della Costituzione), rappresenta a dir il vero un profilo garantista poco esplorato, che non esclude la possibilità di norme tributarie la cui legittimità costituzionale possa essere messa in discussione per contrasto, per l'appunto, con l'articolo 41 della Costituzione.

Il tema sembra, infatti, dimenticato dalla dottrina costituzionalista e la giurisprudenza costituzionale non sembra aver avanzato (come anzidetto) ipotesi significative a tal proposito; ciò malgrado esso merita un esame attento, tenuto conto che in base ai dati di comune esperienza la fiscalità incide direttamente sia sull'allocazione delle risorse (pertanto sugli investimenti), sia sullo svolgimento delle attività economiche.

ben vedere il punto di equilibrio istituzionale è rappresentato dall'effettiva separazione dei poteri e dal consenso che dovrebbe accompagnare le imposte, approvate dal Parlamento liberamente, senza scorciatoie incompatibili con la ponderazione e il temperamento degli interessi, che caratterizzano l'esercizio della funzione parlamentare. Questa interpretazione comunitaria, democratica della fiscalità, scavalca a ritroso il periodo autoritario e si ritrova nelle fondamentali opere di Santi Romano (v. *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1946 e *Gli scritti nel Trattato dell'Orlando*, Milano, 2003, c/o Biblioteca di Finanza Pubblica, Un. Fed. II° Napoli). La pluralità degli ordinamenti giuridici rompe con la tradizione giuridica di derivazione Egheliana, evidenziando l'esistenza di una pluralità di diritti soggettivi pieni, sia nei confronti dello Stato sia dei cittadini. Al riconoscimento di diritti a favore di questi ultimi corrispondono altrettanti limiti al potere allo Stato. Limiti che Santi Romano aveva collegato alla pluralità degli ordinamenti e delle diverse situazioni giuridiche soggettive, in un quadro di garanzie costituzionali, quali quelle espresse dallo Statuto Albertino, che si possono ben definire elementari rispetto all'architettura della Costituzione del 1948.

Ai fini della verifica di compatibilità o meno di un determinato tributo non soltanto rispetto all'articolo 53 della Costituzione, ma anche rispetto all'articolo 41 della Costituzione, l'*an*, il *quomodo* e il *quantum* in base al quale una o più imposte incidono sull'attività economica raffigurano un aspetto non trascurabile.

Tale aspetto rileva in via particolare oggi (e questo spiega perché in passato il tema sia stato poco esplorato dalla dottrina), in presenza di una pressione tributaria tra le più elevate in Europa.

Come detto la fiscalità incide sull'attività economica e la condiziona; sul punto rilevano le tesi radicali che sviliscono il valore costituzionale della libertà di iniziativa economica rispetto al dovere di contribuzione, di talché il secondo prevarrebbe sul primo¹²⁴. La funzione sostanzialmente solidaristica del dovere di contribuzione, disciplinata dall'articolo 53 della Costituzione, prevarrebbe sulla garanzia implicita nella riserva di legge stabilita dall'articolo 41 della Costituzione, comma terzo, in tema di limiti alle attività economiche. Secondo questa tesi l'articolo 41 sembrerebbe inidoneo a vincolare l'azione del legislatore tributario. Un'opinione, si badi, non convincente, non tanto perché esclude un collegamento tra il principio della libertà di iniziativa economica e quello di capacità contributiva; quanto piuttosto perché tende a dare un'interpretazione svalutativa del principio di capacità contributiva, che conduce a far prevalere un principio, quello solidaristico, su tutti gli altri, a partire dal fondamentale principio di eguaglianza sostanziale. Quest'ultimo non lascia affatto libero il legislatore tributario di definire quali e quante entrate siano reputate necessarie al finanziamento della spesa pubblica. Insomma il principio di uguaglianza è insieme esigenza di redistribuzione e di parità di trattamento all'interno di un ordinamento, il sistema tributario, di cui il rispetto del principio di capacità contributiva è funzionale ad assicurarne la coerenza e, per questa via, la parità di trattamento fiscale

¹²⁴ Cfr. L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, Milano, 1996, pp. 227 e ss. BORIA P., *Art. 53*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006; LUCIANI M., *Economia (nel diritto costituzionale)*, op. cit.; Id. *Voce Economia nel diritto costituzionale*, op. cit., p. 382.

Tali tesi rappresentano, in sostanza, un'interpretazione del dettato costituzionale condizionata da orientamenti ideologici, piuttosto che ancorata ai fatti.

Ai fini del ragionamento che si sta svolgendo occorre anche ricordare che le riserve di legge rappresentano nel nostro ordinamento non soltanto una riserva di competenza e di procedimento ma, perlomeno mediamente, anche un limite alla discrezionalità legislativa.

In buona sostanza la questione non va letta soltanto in relazione al fatto che la discrezionalità legislativa lascia ampi margini alle scelte operate dal legislatore in punto di ragionevolezza; quanto al fatto che l'affievolimento della garanzia della riserva di legge in campo tributario e l'eclissi della disciplina del coordinamento delle attività economiche, riservate anch'esse alla legge dello Stato (in breve il superamento del principio costituzionale di unità del sistema finanziario), rende meno penetrante e più facilmente aggirabile il principio di capacità contributiva quale limite all'esercizio della potestà tributaria.

Appare evidente che l'intento costituzionale sotteso all'esercizio di un'attività di indirizzo e coordinamento nel settore della fiscalità, ai sensi dell'articolo 41 della Costituzione, è quello di assicurare in fatto il rispetto del principio di eguaglianza, di cui il principio di capacità contributiva costituisce declinazione in campo tributario. Il richiamo al principio di eguaglianza conferisce un carattere di irragionevolezza a qualsivoglia ragionamento in punto di cedevolezza delle tutele costituzionali relative allo svolgimento delle attività economiche rispetto ad altri valori costituzionali, quali quello del concorso alla spesa; viceversa l'articolo 41 della Costituzione, attraverso la riserva di legge volta a disciplinare l'intervento dello Stato nelle attività economiche, vale a rafforzare la finalità garantista distributiva dell'articolo 53 della Costituzione.

Se solo si riflette al fatto che il sistema giuridico vive di una libertà negativa (che non apprezza l'ingerenza statale) e di una libertà positiva (in cui, viceversa, il richiamo all'intervento è funzionale alla garanzia del diritto), appare evidente che un principio che dir si voglia in tanto si dirà costituzionalmente assicurato, in quanto viva dei medesimi connotati delle suddette libertà. Tanto vuole significare che il principio di libertà economica benché nella riserva di legge (di cui al terzo comma)

rifletta una libertà negativa, al contempo serba il volto positivo di una libertà ove consente allo Stato un intervento finalizzato ad implementare il medesimo principio (non è un caso che la norma disponga la violazione di limiti interni e di limiti esterni). Sicché risulta agevole comprendere, per questa via, che l'art. 41 della Costituzione raffigura un viatico costituzionale indispensabile per assicurare, in ultima analisi, la funzione di riparto propria dell'art. 53 della Costituzione¹²⁵.

4. L'Irap incide sulla libertà di movimento dei capitali

Ai fini del ragionamento che sta per svolgersi occorrono talune essenziali osservazioni in ordine ai più recenti sviluppi giurisprudenziali a livello europeo.

Vero è, infatti, che un passo significativo in ambito europeo è avvenuto per via del riconoscimento dell'ambito esterno di applicazione della libertà di movimento di capitali, nonché del carattere oggettivo della medesima: un contributo innovativo all'interpretazione della portata della libertà in ambito esterno, utile a scorgere un elemento valutativo ulteriore per la comprensione di un'imposta come l'Irap e dei principi più o meno violati dalla stessa.

¹²⁵ Sulla funzione di riparto del principio di capacità contributiva cfr. GALLO F., *Giustizia sociale e giustizia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 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*”.

Il riconoscimento di un carattere oggettivo della tutela¹²⁶ (per l'appunto mediante la prospettazione di un ambito applicativo esterno della libertà di movimento di capitali) sconta i limiti della clausola di salvaguardia di cui all'art. 65, n. 1, lett. b, del TFUE.

A ben vedere nella formulazione (all'art. 63 del TFUE¹²⁷) è disposto un divieto di restrizione tra Stati membri e tra Stati membri e Stati terzi in ordine alla libertà di capitali; sembra così scardinarsi l'atteggiamento prudente e meno liberale che aveva caratterizzato gli inizi degli anni '80 al fine di contrastare squilibri nella bilancia dei pagamenti di uno o più Stati, compromettendo il buon funzionamento del mercato comune. All'articolo seguente agli Stati è, però, attribuito il diritto di *“prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza”*.

Nella vicenda legata all'Irap le considerazioni che precedono non appaiono trascurabili. Si è già fatto cenno alla considerazione che il tributo investa una violazione della concorrenza, sia che si abbia riguardo all'imposta come un'imposta diretta, sia che si assuma trattarsi, viceversa, come imposta indiretta. Nel primo caso il pregiudizio alla concorrenza rileva, all'evidenza, sul piano interno; nel secondo

¹²⁶ A tal proposito cfr. Corte Giust., 5 maggio 2011, causa C-384/09, *Prunus SARL («Prunus»)* e *Polonium SA («Polonium»)/directeur général des impôts e directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*; Corte Giust., 11 ottobre 2007, causa C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)/directeur général des impôts, Ministère public*; Corte Giust., 28 ottobre 2010, causa C-79/09, *Établissements Rimbaud SA/Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*, in *Riv. Dir. Trib.*, 10, 2011, pp. 255 e ss.

¹²⁷ Ai sensi dell'art. 63 TFUE (ex art. 56 TCE) ogni restrizione nel movimento di capitali tra Stati membri è vietata e la stessa libertà vale anche nei confronti degli Stati terzi. In base al tenore della norma: *“1. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi. 2. Nell'ambito delle disposizioni previste dal presente capo sono vietate tutte le restrizioni sui pagamenti tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi”*. All'articolo 65 (ex art. 58 TCE), n. 1, lett. b), il Trattato prevede, tuttavia, una clausola di salvaguardia, così disponendo che: *“1. Le disposizioni dell'articolo 63 non pregiudicano il diritto degli Stati membri: [...] b) di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza”*.

caso il tributo rientrerebbe a pieno titolo, non fosse altro che per le dimensioni, nel campo delle imposte soggette ad armonizzazione e, dunque, la violazione di concorrenza involge la libertà di movimento di capitali, perché all'evidenza libertà esterna.

Il rimedio interno, riferito alla violazione del principio della tutela della concorrenza, benché abbia un sostegno di carattere costituzionale (agli artt. 117, comma secondo e 41, comma terzo, della Costituzione), si scontra con chiari limiti politici e giuridici. Questi ultimi hanno riguardo alle complessità legate al sindacato di legittimità delle norme tributarie, con riferimento alle restrizioni che la Corte costituzionale si è imposta, in tema di sostituzione del bilanciamento di interessi operato dal legislatore con altro di origine giurisprudenziale. Una posizione spiegabile rispetto agli effetti retroattivi delle pronunce di illegittimità e questione ancora aperta avuto riguardo all'immobilismo del momento.

E' dato cogliere, per questi profili, ulteriori elementi di contrasto dell'Irap rispetto ai principi del diritto europeo e il confronto su un tributo che penalizza l'economia italiana.

Il duplice ambito applicativo della libertà, interno all'Unione (diretto a tutelare la circolazione degli attivi finanziari tra gli Stati membri) ed esterno (diretto a mantenere un flusso di capitali tra Stati membri e Paesi terzi) offre il destro a fotografare un'ipotesi di discriminazione inversa; per questa via passa l'esame del tenore letterale oggettivo dell'art. 63 TFUE che, per l'appunto, tutela il movimento di capitali come tale, non in funzione del soggetto che lo possiede.

A questo concetto si aggiunge che l'ambito di applicazione oggettivo esterno attiene ad una tutela ampia, accordata alla libertà di movimento dei capitali e di stabilimento. Questo non sembra consenta di trascurare una fiscalità specificamente interna; in definitiva sembrerebbe fuorviante che il riconosciuto ambito applicativo oggettivo della libertà di movimento dei capitali si raffiguri soltanto "esterno" e non altresì "interno" rispetto ad un Paese dell'Unione che adotti un sistema impositivo del tipo dell'Irap.

Tanto vale a concludere che il carattere oggettivo della tutela accordata dalla Corte di giustizia alla libera circolazione di capitali non sembra possa essere messo, in via mediata, in discussione per mezzo degli equivoci che l'Irap introduce. L'oggettività riferita all'ambito di operatività della libertà in analisi rappresenta un passo innovativo che dovrebbe aiutare non solo ad una tutela più estesa della libertà medesima (dunque oggettiva interna anche), ma altresì in punto di evoluzione dei rapporti tra il diritto tributario internazionale e il diritto europeo.

Vi è un aspetto particolare del rapporto tra l'Irap e la libertà di movimento di capitali che è evidenziato, come anticipato in precedenza, dalla scelta operata dal Governo Prodi (con la finanziaria 2008) di affidare il riequilibrio dei bilanci della sanità di alcune Regioni ad un robusto incremento dell'aliquota dell'Irap applicata in queste realtà territoriali, ignorando qualsiasi vincolo autonomistico di rilievo costituzionale. Dunque in questa vicenda, come anzidetto, il Governo è sembrato assumere su di sé i poteri sostitutivi attribuiti dal comma secondo dell'articolo 120 della Costituzione, al fine di poter realizzare un intervento di natura fiscale che, di fatto, ha evidenziato una limitazione alla libertà di circolazione dei capitali (nella misura in cui, in modo del tutto inopinato, il legislatore ha inteso finanziare i disavanzi della sanità di alcune Regioni con un consistente aumento dell'Irap).

La questione, lo si è detto in precedenza, evidenzia due profili: il primo (il più significativo) di ordine qualitativo, il secondo quantitativo. Tuttavia vale qui meglio approfondire la vicenda in questione.

Sotto il primo profilo, infatti, la scelta del legislatore è particolarmente discutibile propri sensi dell'articolo 41, comma terzo, della Costituzione, nella misura in cui da un lato sottrae alle Regioni la scelta dei mezzi per ripianare i bilanci della sanità; dall'altro interviene su un'imposta il cui aggravio, in buona sostanza, sembra rientrare proprio tra quelle misure fiscali che l'articolo 120, comma primo, sospetta di poter interferire con la libertà di circolazione dei capitali, non consentendo alle Regioni di adottarle.

Dal punto di vista quantitativo, si può affermare ragionevolmente che l'incremento dell'aliquota di per sé non è tale da spiazzare le imprese insediate nelle

Regioni di cui si discorre, fino al punto da scoraggiare nuovi investimenti. Tuttavia il discorso è diverso dal punto di vista dell'attrattività dei territori rispetto a nuovi investimenti esterni; in buona sostanza, attraverso misure fiscali di questo tipo (che sembrano rientrare in un discutibile impiego dell'articolo 120 della Costituzione), il legislatore statale pone in essere interventi che, proprio ai sensi del comma terzo dell'articolo 41 della Costituzione, evidenziano una decisione di tipo programmatico, calata sul livello regionale; in cui non sembra facile ritrovare quel riferimento all'armonia con la Costituzione che, ai sensi dell'articolo 119, comma secondo, dovrebbe orientare il legislatore regionale nell'esercizio dell'autonomia tributaria.

Questo aspetto ne richiama un altro, non sufficientemente esplorato, a sua volta riferibile alla libertà di movimento di capitali, vale a dire l'assenza nelle convenzioni contro le doppie imposizioni di disposizioni che consentano ad imprese multinazionali, con stabile organizzazione in Italia, di poter dedurre nel paese di residenza della società stessa gli oneri fiscali relativi all'Irap. La ragione, strettamente tributaria, sta nel fatto che un tributo assimilabile alla nostra imposta regionale sulle attività produttive non trova riscontro in nessun altro Paese ad economia avanzata; pertanto non è disciplinato dalle convenzioni contro le doppie imposizioni, a partire dal modello OCSE.

D'altra parte, se si analizza il gettito dell'Irap assolto dalle imprese manifatturiere e lo si confronta con quello dell'interesse, si evidenzia che il tributo regionale sulle attività produttive incide sulle imprese per una misura che si avvicina ai due terzi dell'imposta assoluta mediamente sui redditi delle società. Un onere fiscale, dunque, che produce un evidente effetto di spiazzamento sulla capacità del sistema produttivo italiano di attrarre dall'estero capitali che potrebbero favorirne la modernizzazione e la crescita.

Se poi ci si spinge un po' oltre nell'indagine e si analizzano gli effetti sullo sviluppo dei territori (determinati dall'adozione inopinata di misure fiscali di questo tipo), si evidenzia un ulteriore contrasto con l'articolo 119 della Costituzione in punto di perequazione, con riferimento in particolare al comma quinto. Ricordando

in genere che, al di là di gestioni discutibili della sanità decentrata, i criteri in base ai quali sono state distribuite negli ultimi anni le risorse finanziarie necessarie al finanziamento della sanità (basate essenzialmente sul costo storico), vedono le Regioni economicamente meno favorite, caratterizzate da più o meno estesi disavanzi di bilancio della sanità, ricevere risorse inferiori alla media nazionale.

Dunque una scelta programmatica dello Stato, quella richiamata in precedenza, che evidenzia ulteriori distorsioni sotto il profilo della perequazione, costituzionalmente orientata.

Considerazioni conclusive

Pensare di sostituire l'Irap significa anzitutto pensare al gettito sotto il profilo allocativo e distributivo. Non vi è chi non veda le difficoltà legate ad un'ipotesi di tal genere, rilevando all'occorrenza il rischio di un'improvvisazione normativa legata all'urgenza di evitare il crollo dei versamenti futuri.

All'evidenza occorre, infatti, tener conto di taluni aspetti più o meno superabili, a partire dal vincolo di gettito, dalla coerenza del sistema tributario, dalle modalità di finanziamento alle Regioni.

Le considerazioni che seguono non hanno lo scopo di suggerire al legislatore una via per il superamento dell'Irap, per i profili politici che investono una vicenda di questo genere, che esulano evidentemente dagli obiettivi di una Tesi di dottorato.

Tuttavia mi è sembrato un utile approfondimento evidenziare alcune soluzioni tecnico-giuridiche, rispetto alle questioni aperte più rilevanti, che non coinvolgendo profili di opportunità o scelte di tipo distributivo, non investono aspetti che, in quanto espressione di più o meno rilevanti interessi politici, appartengono alle valutazioni discrezionali del legislatore.

Partirei, dunque, dalle questioni giuridiche più rilevanti che ho cercato di porre in evidenza nel corso dell'indagine, che attengono alle distorsioni che l'imposta determina nel mercato interno (falsando la concorrenza a beneficio delle importazioni) e in modo più subdolo su di un piano internazionale (per gli ostacoli che l'imposta introduce alla libera circolazione di capitali e, per questa via, all'investimento di capitali di provenienza estera in Italia).

Una prima considerazione da cui occorre partire è stata evidenziata, per una molteplicità di aspetti tutt'altro che irrilevanti, proprio dai condizionamenti distributivi che hanno accompagnato l'esperienza dell'Irap nei primi quindici anni di vita di questa imposta singolare.

La premessa, quindi, per affrontare in modo razionale un percorso coerente di alleggerimento dell'imposta, al fine di pervenire ad una sua completa sostituzione nell'arco di qualche anno, è quella di evitare di ripetere gli errori del passato. Occorre, pertanto, a questo fine, che gli interventi siano caratterizzati da una visione di sistema, in modo tale che al termine del periodo programmato il modello di imposizione delle attività di impresa risulti più equilibrato sotto il profilo distributivo, privo di distorsioni allocative sul piano interno, non più esposto ad una concorrenza fiscale indebita dal lato delle importazioni ed alle penalizzazioni che questo modello di imposizione delle imprese determina nei confronti dei movimenti di capitale e degli investimenti dall'estero in imprese italiane.

In buona sostanza che le ragioni del diritto non vengano snaturate o piegate ad obiettivi di corto respiro.

Un aspetto che non può essere ignorato è rappresentato dal fatto che l'Irap rappresenta un'entrata di grande rilievo, anche se (come abbiamo avuto modo di vedere) caratterizzata sotto il profilo dell'autonomia da forti limitazioni e contraddizioni. Dunque il problema per i bilanci regionali è quello di avere a disposizione un'imposta sostitutiva di dimensioni tali da assicurare dal punto di vista del gettito una dimensione di risorse almeno pari alla quota di Irap di cui le Regioni possono oggi disporre autonomamente, in diminuzione o in aumento. Il resto, come vedremo in seguito, dovrebbe essere assicurato da un aumento della compartecipazione al gettito dell'Iva, o dell'addizionale Irpef, ovvero attraverso una modulazione di entrambe queste ipotesi.

Una prima considerazione si riferisce all'Irap a carico del settore pubblico. Questa parte dell'Irap, per le ragioni illustrate nel corso del lavoro, pur presentando variazioni notevoli nel gettito raccolto nelle diverse Regioni, che ne sconsigliano l'attribuzione ai territori, non presenta evidentemente quelle distorsioni allocative che incidono sia sulla libera circolazione dei capitali, sia sulla concorrenza e, quindi, su un corretto funzionamento del mercato interno.

Questa parte dell'imposta potrebbe cambiare denominazione e rimanere in vita come un tributo statale caratterizzato da una buona stabilità del gettito. Il ricavato potrebbe, tuttavia, ritornare alle Regioni ed essere distribuito in base al reddito pro capite rilevato in ciascuna Regione, perequato al 100% ai sensi dell'articolo 119 della Costituzione; una soluzione semplice e al tempo stesso logica, che dovrebbe essere comunque attuata all'interno del piano di fuoriuscita dall'Irap, con la necessaria gradualità.

Si presenta ovviamente assai meno semplice la questione di come finanziare la parte ben più rilevante, rappresentata dal gettito dell'Irap a carico del settore privato. In tal caso alcune utili indicazioni per decidere possono ricavarsi dai profili distorsivi che abbiamo evidenziato nell'esaminare l'imposta, ma che investono l'insieme delle imposte dirette, alla cui categoria anche l'Irap appartiene.

L'ordinamento tributario italiano evidenzia un forte squilibrio nella distribuzione del carico tributario tra le diverse imposte, che vede l'insieme delle imposte sui redditi (o sostitutive di imposte sui redditi) contribuire al gettito per oltre il 60% del totale; un dato, questo, che si discosta decisamente da quello degli altri Paesi maggiormente industrializzati, in cui il peso delle imposte dirette e sui redditi si presenta invertito rispetto alla situazione italiana.

Ma anche un dato da tenere nel debito conto, perché se una quota dell'Irap perduta dalle Regioni venisse finanziata con un aumento dell'addizionale all'Irpef, accompagnato da una maggiore flessibilità nella possibilità di stabilire l'aliquota in diminuzione o in aumento, da parte delle Regioni, sembra evidente che l'incremento del gettito dell'Irpef a favore di queste ultime dovrebbe essere accompagnato da una riduzione, di pari importo, dell'imposta statale.

Il riferimento all'Irpef evidenzia un profilo della crisi del nostro ordinamento tributario, che non si limita alla tassazione delle attività produttive, dunque all'Irap, ma investe direttamente il principale tributo italiano.

L'Irpef negli ultimi dieci anni è stata destinataria di una serie di interventi contraddittori, poco trasparenti, asistematici, che ne hanno mutato profondamente il profilo distributivo; ed oggi rappresenta uno degli aspetti più rilevanti della spirale recessiva in cui è immersa dal 2008 l'economia italiana, per l'effetto di freno che quest'imposta determina sulla domanda interna.

Un effetto di freno alimentato non solo dal drenaggio fiscale, non più corretto da un decennio; ma soprattutto da una struttura dell'imposta poco trasparente, caratterizzata da una progressività marginale insensata a carico dei redditi minori. Un aspetto di cui quasi nessuno parla, che si riflette puntualmente sul brusco calo del PIL ad ogni ulteriore aumento delle imposte, che per dimensioni non ha eguali in nessun altro Paese avanzato.

Occorrerà, quindi, che la graduale fuoriuscita dall'Irap, che in passato avrebbe potuto rappresentare un forte stimolo alla crescita (ed oggi costituisce semplicemente la precondizione perché il sistema di imprese manifatturiere italiane non venga travolto), sia accompagnato da una riforma strutturale dell'Irpef, che favorisca l'emersione delle basi imponibili ed una distribuzione del prelievo meno squilibrata nei confronti dei titolari di redditi medio bassi.

Il recupero nell'ordinamento tributario del concetto di sistema, che in buona sostanza significa ritorno ai principi distributivi costituzionali, evidenzia alcuni punti fermi ineludibili, per spezzare l'assedio cui il fisco sta sottoponendo da troppo tempo la società italiana.

Il primo punto fermo è rappresentato dal fatto che recuperi di gettito non possono venire dalle imposte dirette, dunque dalle imposte sui redditi e sul patrimonio. Non può trascurarsi il fatto che l'Irap potenzialmente copre il gettito di sette imposte; con circa 34 miliardi di gettito negli anni della crisi e circa dieci in meno rispetto al 2007, ultimo anno di crescita. Una delle grandi imposte del nostro sistema tributario, dopo Irpef ed Iva, che da sola porta nelle casse dello Stato una parte consistente delle entrate tributarie complessive delle amministrazioni pubbliche.

La sostituzione eventuale dell'Irap reca problemi seri di ripartizione del carico tributario tra le diverse categorie dei contribuenti, nonché tra le diverse categorie reddituali di lavoro dipendente, autonomo, d'impresa e di capitale, accrescendo per questa via la storia infinita della discriminazione qualitativa. Inutile aggiungere che un percorso di questo tipo oggi non avrebbe senso.

Per determinare davvero un'inversione di tendenza positiva occorre non solo che la fuoriuscita dall'Irap rappresenti l'elemento catalizzatore per avviare una revisione profonda dell'ordinamento tributario, con l'obiettivo di renderlo finalmente un sistema: più equilibrato, più equo, più competitivo sul piano dell'economia, meno aggressivo nei confronti delle famiglie e delle imprese.

È anche indispensabile che il riequilibrio distributivo sia accompagnato da una graduale riduzione della pressione tributaria, finanziata dal rilancio delle attività economiche e dall'allargamento conseguente delle basi imponibili. La sola opzione possibile per un Paese caratterizzato da un elevato debito pubblico, che si ponga il problema di sostenerne gli oneri, evitando di entrare in una spirale perversa fatta di aumento di imposte e di impoverimento complessivo della Comunità.

Il vaglio delle ipotesi portate sul banco occorre, dunque, resista alla prova di verifica delle menzionate esigenze, avendo chiare le priorità in modo da assicurarne la coerenza.

Ricordiamo che la base imponibile dell'Irap, con una serie di precisazioni, può essere scomposta nelle componenti degli utili, che si sommano agli interessi passivi, che si sommano al costo del lavoro. La soluzione fin qui perseguita di alleggerire un pò il peso dell'Irap, sottraendo alla base imponibile del tributo una quota crescente del costo del lavoro o una quota degli interessi passivi in caso di investimenti, non rappresenta evidentemente la soluzione.

Un'ipotesi ragionevole di lavoro potrebbe essere quella di compensare le Regioni della perdita del gettito dell'Irap con un incremento dell'addizionale regionale all'Irpef, accentuandone i margini di autonomia nella determinazione

dell'aliquota e, per il resto, attraverso un aumento della quota del gettito dell'Iva attribuito alle Regioni.

Il problema evidentemente è dove trovare le risorse per una soluzione di questo tipo, senza che questo comporti profili distributivi o effetti economici inaccettabili.

Penso che l'individuazione di una soluzione sia possibile, se si analizzano i profili distributivi che caratterizzano attualmente l'Irap e se ne valuta l'onere medio a carico del sistema produttivo, che a mio avviso non potrà non farsi carico di una parte dei costi relativi alla fuoruscita dall'Irap. Al riguardo si deve evidenziare che rispetto al sistema di imprese, dal punto di vista del gettito, un punto di aliquota Irap vale più di tre punti di aliquota Ires; il che equivale a dire (appena l'economia riprenderà fiato) un risparmio di imposte a beneficio del sistema delle imprese, superiore a 25 miliardi di euro su base annua.

Finanziare l'eliminazione dell'Irap con l'aumento di due punti dell'aliquota ordinaria e di un punto di quella intermedia dell'Iva rappresenta un'ipotesi ragionevole dal punto di vista della competitività del sistema tributario (aumenti peraltro già programmati); ipotesi accettabile dal punto di vista distributivo solo se la manovra delle aliquote Iva verrà accompagnata da una riduzione consistente dei trasferimenti alle imprese.

Un taglio degli incentivi finanziari e fiscali, distribuiti non sempre in maniera trasparente, di dimensioni comparabili, finalizzato a procurare le risorse per rendere compatibile l'intervento sull'Irap, con elementari principi di equità distributiva (a partire da una riduzione dell'Irpef) è sui redditi da lavoro dipendente.

Al riguardo vale la pena di ricordare che l'Irap, in questo non diversamente dall'Iva, tende ad incorporarsi sui prezzi finali dei beni, per cui, specie in una situazione di forte sofferenza dal lato della domanda, la fuoruscita dall'Irap, parzialmente finanziata attraverso l'aumento dell'Iva e la riduzione dei

trasferimenti alle imprese, non dovrebbe comportare tensioni sui prezzi, a danno del consumatore finale.

È, invece, possibile un effetto positivo sui prezzi, che potrebbero registrare un qualche contenimento, soprattutto nei settori più aperti alla concorrenza internazionale, in cui la sostituzione di un'imposta distorsiva come l'Irap, finanziata in parte con un parziale aumento delle aliquote Iva (un tributo realmente neutrale) dovrebbe determinare qualche beneficio anche per il consumatore finale.

L'avvio di un programma di fuoriuscita dall'Irap in tempi ragionevoli, in parte in parte con l'aumento di alcune aliquote dell'imposta sul valore aggiunto europea, nonché con tagli alla spesa pubblica a favore delle imprese, dovrà essere accompagnato dall'avvio di una revisione strutturale dell'Irpef, che (direi necessariamente) non potrà trascurare nessuno, ma dovrà partire dalle famiglie, le più penalizzate dalla crisi degli ultimi anni, assieme ai titolari di redditi modesti.

Certo in un quadro di riforme sistematiche, il Governo potrebbe immaginare soluzioni almeno in parte diverse, quali ad esempio lo studio di un'ipotesi di imposta sul *cash flow* reale, caratterizzata da una base imponibile ancora più ampia di quella dell'Irap, e da un' aliquota particolarmente ridotta, fino ad un massimo dell'1%, gestibile dalle Regioni in piena autonomia per assicurare una ragionevole flessibilità al gettito tributario delle Regioni.

Un modello di questo tipo, sarebbe di semplice gestione, in quanto non richiederebbe ulteriori complicazioni contabili; non avrebbe effetti distorsivi sul piano interno, perché si comporterebbe come un'imposta monofase, cui verrebbero assoggettate anche le importazioni; non sarebbe sovrapponibile all'Iva, per avere una base imponibile molto più ampia (e dunque potrebbe resistere ad un test di compatibilità con l'articolo 33 della Sesta direttiva Iva).

Ho richiamato quest'ipotesi di lavoro per evidenziare che in ogni caso il problema del superamento dell'Irap presenta dei risvolti politici che non possono che essere affidati al legislatore, tuttavia ben altrimenti orientato (rispetto al

passato recente) dai principi fondamentali del diritto interno ed europeo, che ne delimitano la discrezionalità legislativa, condizionandola.

A ben vedere l'Irap costituisce un esempio significativo delle distorsioni che hanno caratterizzato la politica tributaria negli ultimi venti anni; un concentrato di opportunismo politico, affiancato da consolidati interessi economico-sindacali. Un mondo travolto dai processi di mondializzazione, che in Italia resiste per l'intreccio di interessi tra il sistema bancario, la corporazione industriale e sindacale e la proprietà dei mezzi d'informazione, che condizionano le scelte pubbliche e favoriscono l'immobilismo dei privilegi.

Vi è un dato che anche i giuristi dovrebbero approfondire. Nel 2010 è stato pubblicato da Unioncamere, in collaborazione con Mediobanca, un rapporto sull'evoluzione delle medie imprese italiane negli ultimi dieci anni.

Da questo studio comparato con altre due realtà significative, la Germania e la Spagna, emerge l'elevato grado di competitività di questo segmento centrale dell'industria italiana, sia rispetto alla Spagna, sia nei confronti della stessa Germania.

Alla minore presenza delle medie industrie italiane nei settori ad elevata tecnologia, che richiedono un maggior impiego di capitali e un più rapido rinnovo degli investimenti, corrisponde l'indice relativo al fisco.

Il carico fiscale medio rilevato nel settore è stato, nel decennio, del 25,3% in Spagna, del 25,8% in Germania, del 48,3% in Italia. Nel 2012 il dato italiano è ulteriormente lievitato al 57,8%; una condizione alla lunga insostenibile, puntualmente evidenziata dalla crescita esponenziale delle importazioni di componentistica e di beni intermedi dall'Asia, a partire dal 2010, che conferma l'effetto distorsivo della concorrenza svolto dal tributo.

Un dato che meriterebbe molta più attenzione, perché aggredisce al cuore la logica e la struttura produttiva dei distretti, su cui ha fatto perno l'espansione delle esportazioni, specie dopo l'introduzione dell'euro.

Un elemento ulteriore di riflessione, che conferma il ruolo perverso sulla concorrenza svolta dall'Irap, di cui si è cercato di mettere in evidenza i limiti giuridici nello svolgimento della Tesi.

Lo scenario delineato per avviare a soluzione, in tempi ragionevoli, il tema del superamento dell'Irap, a ben vedere non ha nulla di particolarmente originale. Ho indicato solo i vincoli di ordine costituzionale ed europeo, che impongono di superare l'Irap in tempi brevi, pena la fuoriuscita del nostro Paese da gran parte delle produzioni manifatturiere; nonché i vincoli di ordine distributivo interno, che orientano necessariamente verso un mix di misure tributarie, che accompagnino la riduzione del peso delle imposte dirette (e l'aumento dell'Iva) con tagli dal lato dei trasferimenti alle imprese che consentano di avviare anche un percorso di riforma dell'Irpef, con l'obiettivo di allentarne la morsa a carico delle famiglie e dei redditi minori.

Conclusivamente mi sembra opportuno ricordare che questa qui richiamata è stata la strada percorsa dalla Germania con la riforma del 2007, che ha trasferito (a partire dal 2008) 35 miliardi di gettito dall'imposta sulle società (passata dal 41% al 29%) e dai contributi a carico del lavoro dipendente all'Iva, con un aumento di tre punti dell'aliquota ordinaria, aumentata dal 16% al 19%. Un'opzione di politica tributaria che ha consentito alla Germania di cavalcare la ripresa, non soltanto attraverso l'aumento delle esportazioni, ma anche con un robusto sostegno della domanda interna.

L'evoluzione della dinamica delle esportazioni italiane negli ultimi tre anni ha evidenziato, attraverso una crescita parallela a quella della Germania ed un ampliamento dei mercati di sbocco non tradizionali, che il principale problema del sistema produttivo nazionale consiste in una domanda interna debole in tutto il primo decennio di questo secolo (e in forte difficoltà a partire dal 2010), che condiziona la crescita dimensionale delle imprese, frenandola.

Sotto questo profilo gli effetti indotti dall'Irap sulla libertà di movimento dei capitali evidenziano, come abbiamo sottolineato nella Tesi, un ulteriore

elemento di criticità, perché privano il nostro sistema produttivo, assicurativo, finanziario e bancario di quel flusso di capitali internazionali indispensabili per favorire uno sviluppo accelerato della nostra economia; una crescita possibile se si tiene conto del fatto che un terzo della popolazione italiana vive in aree sottoutilizzate.

Una strada, quella del riformismo in campo tributario, che le criticità dell'Irap e dei suoi profili giuridici, spesso contrastanti con principi fondamentali del diritto interno ed europeo (che ho cercato di indagare nello svolgimento del lavoro), ha reso ormai ineludibile.

BIBLIOGRAFIA

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;

AMATO A., *Il mercato nella Costituzione*, in *Quad. Cost.*, 1992, 1, pp. 17 e ss.;

AMATO A., *Le regole di concorrenza nei trattati comunitari. Il punto della evoluzione interpretativa*, Rimini, 1982;

AMATO A., *Il potere e l'Antitrust. Il dilemma della democrazia liberale nella storia del mercato*, Bologna, 1998;

AMATUCCI A., *L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e diritto*, 2007, 2, pp. 87 e ss.;

AMATUCCI A., *Il procedimento impositivo delle prestazioni tributarie nella Costituzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1964, pp. 10 e ss.;

AMATUCCI F., *I principi e le competenze degli enti locali in materia tributaria*, in AA.VV., *Il nuovo sistema fiscale degli enti locali*, Torino, 2010;

AMATUCCI F., *Caso Irap e sovranità tributaria della Corte di giustizia nell'individuazione dei limiti temporali delle sentenze di incompatibilità comunitaria*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 5, pp. 757 e ss.;

AMORELLI G., *La privatizzazione nella prospettiva del Trattato istitutivo della Comunità economica europea*, Padova, 1992, pp. 7 e ss.;

ARTONI R., *Lezioni di scienza delle finanze*, Bologna, 1999;

- ASCARELLI T., *Teoria della concorrenza e dei beni immateriali*, Milano, 1956;
- ATRIPALDI V., *La Costituzione economica tra "patto" e "transizioni"*, in *Governi ed economia. La transizione istituzionale nella XI Legislatura*, Padova, 1998, pp. 9 e ss.;
- BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, pp. 633-644;
- BARTOLINI S., *Il principio di legalità dei tributi in tema di imposte*, Padova, 1957;
- BASILAVECCHIA M., *Dalla indeducibilità alla parziale deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2009, 11, pp. 942-947;
- BASILAVECCHIA M., *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, 2002, pp. 292-315;
- BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pp. 477-488;
- BATISTONI FERRARA F., *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 860-863;
- BATISTONI FERRARA F., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pp. 95-102;
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967;
- BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1969;
- BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, 1985.;
- BESOMI D.- RAMPA G., *Dal liberismo al liberismo. Stato e mercato nella storia delle idee e nell'analisi degli economisti*, Torino, 2000, pp. 135 e ss.;
- BIANCO G., *Costituzione ed economia*, Torino, 1999;
- BIANCO G., *Costituzione economica e ordine pubblico economico*, Torino 2008;

BIRD R.M., *A new look at local business taxes*, in *Tax Notes International* del 19 maggio 2003, pp. 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, pp. 1156-1162;

BODRITO A., *Non pagano l'Irap le imprese individuali prive di autonoma organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2010, 36, pp. 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, pp. 318-320;

BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2, pp. 162-167;

BODRITO A., *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pp. 448-495;

BOGNETTI G., *Il modello economico della democrazia sociale e la Costituzione della Repubblica italiana*, in AA. VV. *Verso una nuova Costituzione*, a cura del "Gruppo di Milano", Milano, 1983, I, pp. 133 e ss.;

BOGNETTI G., *La Costituzione economica italiana. Interpretazione e proposte di riforma*, Milano, 1993 (ed. seconda, 1995);

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, pp. 1434 e ss.;

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, pp. 745-747;

BRIGHENTI F., *L'Irap falciata dalla Corte europea e dalla Cassazione*, in *Boll. trib.*, 2004, pp. 1633 e ss.;

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, pp. 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;

CARANTA R., *Voce Intervento pubblico nell'economia*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, Aggiornamento, Torino, 2000, pp. 382;

CASSESE S., *La nuova Costituzione economica. Lezioni*, Bari-Roma, 1995, spec. pp. 3 e ss.;

CASSESE S., *Il diritto comunitario della concorrenza prevale sul diritto amministrativo nazionale*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2003, pp. 1132 e ss.;

CASSETTI L., *Stabilità economica e diritti fondamentali. L'euro e la disciplina costituzionale dell'economia*, Torino, 2002, spec. pp. 187 e ss.;

CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 856-890;

- CERIANI V. – GUERRIERI G., *Il ruolo dell'Irap nel sistema fiscale*, in *Rass. Trib.*, pp. 2005-2026;
- CHIAPPETTI A., *Efficacia del principio di progressività*, in *Giur. It.*, 1967, I, 1, pp. 754 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, pp. 11409 e ss.;
- 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, pp. 502-505;
- CIPOLLINA S., *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, pp. 163 e ss.;
- COCIANI S. F., *L'autonoma organizzazione" ai fini Irap.*, in *Rass. Trib.*, 2007, pp. 584 – 599;
- COCIANI S. F., *Attualità o declino del principio della capacità contributiva?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pp. 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, pp. 7-74;
- COLLI VIGNARELLI A., *Presupposto dell'Irap: il cerchio si chiude*, in *Boll. Trib.*, 2011, 4, pp. 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, pp. 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, pp. 971-1040;
- CORASANITI G., *I profili internazionali e comparati dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pp. 445-509;
- COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991;
- D'ALBERTI M., *Considerazioni intorno all'art. 41 della Costituzione*, in AA. VV., *La Costituzione economica. Prospettive di riforma dell'ordinamento economico*, Ricerca dell'ISLE a cura di D'antonio M., Milano, 1985, p. 144;
- DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *Irap e Iva: due tributi di segno opposto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pp. 1302-1316;
- DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *Irap: alcune considerazioni in attesa della proposta abrogazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, pp. 1167-1176;
- DE CAPITANI DI VIMERCATE P., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, pp. 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, p. 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 MITA E., *Le basi costituzionali del "federalismo fiscale"*, Milano, 2009, p. 32;
- DE MITA E., *L'evoluzione del principio di legalità*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, ed. quinta, Milano, 2006;
- DE VALLES A., *I limiti costituzionali alle leggi tributarie*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1958, pp. 3-11;
- DELLA VALLE E., *La delimitazione giurisprudenziale del presupposto dell'Irap è giunta al capolinea?*, in *Corr. Trib.*, 2010, 45, pp. 3725-3729;
- DELLA VALLE E., *Lo ius superveniens salva l'indeducibilità dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi*, in *Corr. Trib.*, 2009, 35, pp. 2842-2846.;
- DELLA VALLE E., *Non sono assoggettabili ad Irap gli ausiliari dell'imprenditore privi di autonoma organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2009, 28, pp. 2227-2231;
- DELLA VALLE E., *Non scontano l'Irap i professionisti dotati di mezzi strumentali minimi*, in *Corr. Trib.*, 2007, 11, pp. 891-895;

- DE MITA E., *Sulla perequazione una svolta azzardata*, in *Il Sole 24 Ore* 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, pp. 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, pp. 788-790;
- FALSITTA G., *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *il Fisco*, 2001, pp. 8724 e ss.;
- FALSITTA G., *L'Irap e il trattamento fiscale del lavoro. L'Irap ama i robot e odia i lavoratori*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, pp. 111 e ss.;
- FALSITTA G., *Nuove riflessioni in tema di Irap*, in *Boll. Trib.*, 1998, pp. 485-489;
- FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, pp. 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 A., *Corso di Diritto Tributario*, Torino, 2003;
- FANTOZZI A., *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*, in *L'attuazione del Titolo V della Costituzione*, Milano, 2005, pp. 675 e ss.;
- FEDELE A., *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;
- FEDELE A., *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2002, pp. 450-479;
- FEDELE A., *Relazione sull'Irap*, in *Rif. Trib.*, 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, pp. 453-473;
- FEDELE A., *Gli incrementi nominali di valore dell'Invim e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1983, pp. 56 e ss.;
- FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di uguaglianza e di capacità contributiva*, in *Giur. It.*, 1980, pp. 1797-1808;
- FEDELE A., *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, 5, pp. 134 e ss.;
- FEDELE A., *Commento all'art. 23 Cost.*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna - Roma, 1978;
- FEDELE A., *Prestazioni imposte*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XXXIV, Roma, 1991, pp. 1 e ss.;

FEDELE A., *La riserva di legge*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da G. Amatucci, vol. I, Padova, 1994, pp. 157-203;

FERLAZZO NATOLI L., *La Consulta salva l'Irap?*, in *Boll. trib.*, 2001, pp. 891-892;

FERLAZZO NATOLI L., *Considerazioni preliminari sull'Irap*, in *Boll. Trib.*, 1998, pp. 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, pp. 12-17;

FERRANTI G., *L'esclusione da Irap degli esercenti attività produttive di reddito d'impresa*, in *Corr. Trib.*, 2011, 23, pp. 1877-1882. 207;

FERRANTI G., *Chiarite le modalità di deduzione dell'Irap dalle imposte sui redditi*, in *Corr. Trib.*, 2009, 19, pp. 1487-1494;

FERRANTI G., *L'Irap e i professionisti senza "autonoma organizzazione" nel Mod. UNICO 2008*, in *Corr. Trib.*, 2008, 21, pp. 1663-1668;

FERRARI G., *Azienda*, in *Enc. Dir.*, vol. IV, Milano, 1959, pp. 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., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1952, 1, pp. 301 e ss.;

FORTE F., *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sul significato dell'art. 23 Cost.*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1956, 1, pp. 248 e ss.;

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, pp. 843-859;

GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969;

GALGANO F., *La libertà di iniziativa economica privata nel sistema delle libertà costituzionali*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, a cura di GALGANO F., vol. I, Padova, 1977, pp. 516 e ss.;

GALGANO F., *Diritto commerciale, I, Imprenditore*, Bologna, 1991, pp. 208;

GALGANO F., *Art. 41*, in GALGANO F. – RODOTÀ S., *Rapporti economici*, in BRANCA G. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna - Roma, 1982, p. 11;

COTTINO G., *Diritto commerciale I*, Padova, 1993;

GALLO F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 303-310;

- GALLO F., *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009, pp. 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, pp. 1069-1081;
- GALLO F., *L'imposta regionale sulle attività produttive e la capacità contributiva*, in *Giur. Comm.*, 2002, pp. 131-152;
- GALLO F., *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. Dir. Aggiornamento*, V, Milano, 2001, p. 661;
- GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.* 1998, pp. 627-644;
- GALLO F., *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in *Rass. Trib.*, 1995, pp. 275-284;
- GALLO F., *Federalismo fiscale e principio di autonomia*, in *Rass. Parlam.*, 1996, pp. 779 e ss.;
- GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2003;
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, p. 142 ;
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968;
- AMORELLI G., *La privatizzazione nella prospettiva del Trattato istitutivo della Comunità economica europea*, Padova, 1992, pp. 7 e ss.;
- GHIDINI G., *Slealtà della concorrenza e Costituzione economica*, Padova, 1978;
- GHIDINI G., *Profili evolutivi del diritto industriale. Proprietà intellettuale e concorrenza* (con prefazione di Amato G.), ed. seconda, Milano, 2008;
- GIARDINA E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961;

GIORGETTI A., *I principi tributari nella nuova Costituzione italiana*, in *Il risparmio*, 1956, pp. 520-553;

GIOVANNINI A., *La nozione di imprenditore*, in *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Giur. sist. dir. trib.*, II, Torino, 1994, pp. 209 e ss.;

GLENDI C., *Un intervento che ristabilisce il ruolo della Corte*, in *Il Sole 24 Ore* del 17 febbraio 2007, p. 26;

GRIPPA SALVETTI M.A., *L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap*, in *Boll. Trib.*, 1998, pp. 1685-1688;

GUARINO G., *Pubblico e privato nella economia. La sovranità tra Costituzione e istituzioni comunitarie*, in *Quad. Cost.*, 1992, pp. 40 e ss.;

IRTI N., *Concetto giuridico di mercato e doveri di solidarietà*, in *L'ordine giuridico del mercato*, Bari, 1998, pp. 115 e ss.;

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, p. 389;

LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968;

LA ROSA S., *Costituzione, Corte costituzionale ed ordinamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, 2, pp. 233 e ss.;

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, pp. 7 e ss.;

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;

LONGO M., *Saggio critico sulle finalità e sull'oggetto dell'art 23 della Costituzione*, Torino, 1968, pp. 33 e ss.;

LUCIANI M., *Voce Economia nel diritto costituzionale*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, V, Torino, 1990, p. 382;

LUCIANI M., *Economia (nel diritto costituzionale)*, in *Digesto*, ed. quarta, vol. V pubblicistico, Torino, 1991;

LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap*, in *Rass. Trib.*, 2005, pp. 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, pp. 757-764;

LUPI R., *L'Avvocato generale "guarda" al valore aggiunto, ma non distingue tra consumo e reddito*, in *Guida normativa*, 2005, pp. 3-9;

LUPI R.-MARINI G., *Irap e Iva, aspetti giuridici di distinzioni economiche*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2005, pp. 465-474.

LUPI R.-MONTAGNANI G., *Dialettica Iva-Irap e primi confronti giuristi-economisti*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2005, pp. 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, pp. 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, pp. 1565-1576;

LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 1407-1428;

MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970;

MAJOCCHI A., *Un nuovo modello di federalismo fiscale*, in *Federalismo fiscale: una nuova sfida per l'Europa*, Padova, 1999;

MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965;

MARINO G. *Il problema dell'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi*, in *il Fisco*, 1999, pp. 13940 e ss.;

MARINO G., *Irap e lavoratori autonomi: prime impressioni sul recentissimo orientamento della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, 2007, pp. 1226 e ss.;

MARIOTTI L., *Irap, la sentenza UE è pesante, ma vuota*, in *Diritto e Giustizia*, 2006, pp. 84-90;

MARONGIU G., *Legittime aliquote "differenziate" per banche e assicurazioni*, in *Corr. Trib.*, 2005, 9, pp. 702-706;

MARONGIU G., *Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie*, in *Corr. trib.*, 2005, pp. 1274-1277;

MARONGIU G., *I "tributi propri della Regione" secondo la Corte costituzionale*, in *GT - Riv. Giur. trib.*, 2004, 1, pp. 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, pp. 1001-1005;

MARONGIU G., *L'imposta locale sui redditi*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, IV, Padova, 1993, p. 139;

MARONGIU G., *Imposta locale sui redditi*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, p. 1 e ss.;

MARONGIU G., *L'incostituzionalità dell'Ilor sui redditi di lavoro autonomo ed i primi orientamenti giurisprudenziale sul suo rimborso*, in *Giur. Comm.*, 1981, pp. 225-233;

MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e Corte costituzionale: le possibili conseguenze pratiche*, in *Dir e Prat. Trib.*, 2001, 2;

MARONGIU G., *Organizzazione autonoma e libere professioni*, in *Corr. Trib.*, 30, 2002, pp. 2690 e ss.;

MARONGIU G., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1985, 1, pp. 233 e ss.;

MARONGIU G., *La fiscalità locale tra le garanzie dei contribuenti e le esigenze della comunità*, in *Fin. Loc.*, 2002, pp. 1157 e ss.;

MARONGIU G., *Federalismo fiscale: un progetto ambizioso per una realtà difficilissima*, in *Corr. Trib.*, 2010, 47, pp. 3894 e ss.;

MEZZACAPO S., *La concorrenza tra regolazione e mercato. Ordine giuridico e processo economico*, Bari, 2004, pp. 30 ss.;

MICCINESI M., *Redditi (Imposta locale sui)*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1988, pp. 169 e ss.;

MICCINESI M., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in MICCINESI M. (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999;

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;

MICHELI G. A., *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. Cost.*, 1967, 1, pp. 1533 e ss.;

MINISTERO PER LA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione Economica*, V, tomo II, 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., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973;

MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, pp. 59 e ss.;

MULEO S., *Non necessariamente il coltivatore diretto è soggetto ad Irap*, in *Agricoltura*, 2011, 1, pp. 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, pp. 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, pp. 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, pp. 109-126;

OPPO G., *L'iniziativa economica*, in AA. VV., *La Costituzione economica a quarant'anni dall'approvazione della Carta fondamentale*, Milano 1990, p. 66;

PACE A., *Libertà «del» mercato e «nel» mercato*, in *Pol. Dir.*, 1993, pp. 328 e ss.;

PALADIN G., *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, pp. 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 CAPANO R., *Una bussola nel labirinto dell'Irap, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 1231-1263;

PERRONE CAPANO R. *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977;

PERRONE CAPANO R., *Ridare voce ai cittadini e sostanza alla democrazia, oltre la crisi dello stato fiscale*, in *Innovazione e Diritto*, 2012, 4;

PERRONE CAPANO R., *Crisi delle istituzioni ed aumento dell'imposizione, in assenza della politica tributaria, soffocano la ripresa ed espongono l'Italia agli attacchi della speculazione finanziaria*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 5, pp. 3 e ss.;

PERRONE CAPANO R., *La rinuncia a riformare il sistema tributario, sottovalutando nella crisi, per accelerare l'avvio del federalismo fiscale ha amplificato gli effetti della recessione e ora condiziona la ripresa frenandola*, in *Innovazione e Diritto*, 5, 2010, pp. 1-97;

PETRANGELI P., *Lo sconto Irap "a forfait" per le imposte sul reddito*, in *Corr. Trib.*, 2009, 2, pp. 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, pp. 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, pp. 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, pp. 976 e ss.;

POTTITO E., *Voce Soggetto passivo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, XLII, Milano, 1990, p. 1320;

PROCOPIO M., *L'imposta regionale sulle attività produttive. Rassegna di giurisprudenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, pp. 527-624;

PROCOPIO M., *Irap e Iva: due tributi di segno opposto*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pp. 1295-1302;

PROCOPIO M., *L'asserita incompatibilità dell'Iva con la normativa comunitaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, pp. 629-670;

- PROCOPIO M., *L'oggetto dell'Irap*, Padova, 2004, p. 45;
- PROCOPIO M., *L'Irap e le aliquote differenziate*, in *Rass. Trib.*, 2003, pp. 1443-1447;
- RASTELLO L., *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1987, pp. 205 e ss.;
- REDI M., *Irap: presupposto d'imposta e capacità contributiva*, in *Boll. Trib.*, 1999, pp. 25 e ss.;
- REDI M., *Irap: presupposto d'imposta, base imponibile e capacità contributiva*, in *Boll. Trib.*, 1998, pp. 916-919;
- RICOSSA S., *Dizionario di economia*, Torino, 1982;
- RISPOLI M., *Il valore aggiunto nel controllo della strategia aziendale*, in *Finanza, Marketing, Produzione*, 1983, pp. 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, pp. 1297-1319;
- SALVATI A., *Alcuni spunti in tema di irrazionalità dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 1998, pp. 1627-1636;
- SALVINI L., *Voce Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XIII, Torino, 1997, p. 40;
- SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, pp. 1287-1327;

SARACENO P., *L'imposizione dei redditi di r.m. cat. B. nell'attuale situazione economica*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1964, pp. 264 e ss.;

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 *Giust. Trib.*, 2008, pp. 15 e ss.;

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, p. 215;

SCHIAVOLIN R., *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, pp. 737-747;

SCHIAVOLIN R., *La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), tomo I, Padova, 1994;

SCHMITT C., *Der Hüter der Verfassung*, Berlin, Duncker u. Humblot, 1931, trad. it. di Caracciolo A., *Il custode della Costituzione*, Milano, 1981, spec. pp. 149 e ss.;

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;

SOBBRIO G., *Autonomia, equità ed efficienza nella finanza locale*, in AA.VV., *Federalismo fiscale e bilancio per obiettivi*, a cura di SOBBRIO G., Milano, 1998, pp. 2 e ss.;

- SORACE D., *Il governo dell'economia*, in AMATO G.-BARBERA V., *Manuale di diritto pubblico*, Bologna, 1997, pp. 121 e ss.;
- STEVANATO D., *Inizio e cessazione dell'impresa nel diritto tributario*, Padova, 1994;
- STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972, p. 421;
- STUDENSKY P., *Toward a theory of business taxation*, in *Journal of political Economy*, 1949;
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I- Parte generale, Torino, 2011;
- 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., *Opere giuridiche*, Milano, 1962, vol. I, pp. 16 e ss.;
- VANONI E., *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932;
- VANONI E., *Chiose all'imposta sul patrimonio sull'entrata*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1940, 1, pp. 22 e ss.;
- 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, pp. 121-140;
- VERNA G. e MOSCATO D., *Il presupposto oggettivo dell'Irap: profili dell'autonoma organizzazione nella giurisprudenza di merito*, in *Il Fisco*, 2002, pp. 5272;
- VICINI RONCHETTI A., *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, pp. 775-803;

VILLANI S., *Le imposte locali sulle attività produttive: un confronto tra le principali esperienze estere*, in *Riv. Trib. Loc.*, 2005, pp. 157-173;

VIRGA P., *Origine, contenuto e valore delle dichiarazioni costituzionali*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1948, pp. 271 e ss.;

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* e in *il Fisco*, 1999, pp. 10033;

VISCO V., *Riflessioni a margine dell'istituenda Irap*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, pp. 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 24 Ore* del 20 gennaio 2005.