Chi Vince e chi perde nella lunga partita dell'IRAP
del prof. Raffaele Perrone Capano

L'IRAP è una imposta con un singolare destino. È stata infatti criticata dai giuristi non solo per la presunta incompatibilità del presupposto (il valore aggiunto della produzione) con i principi costituzionali; ma per il modo irrazionale ed arbitrario con cui sono state assoggettate al tributo, senza alcuna differenziazione o graduazione del prelievo, per il solo fatto di poter essere ricondotte alla generica nozione di attività produttive autonomamente organizzate, situazioni che esprimono all'evidenza capacità contributive del tutto diverse. Anche l'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, comporta rilevanti incongruenze perché mentre per i contribuenti assoggettati all'IRES introduce solo un elemento di illusione finanziaria, ed un aumento dell'aliquota implicita (dal 4,25% al 5,60%); nelle attività di lavoro autonomo l'IRAP, nonostante il dichiarato carattere reale, assume, per effetto dell'indeducibilità dall'IRE, un andamento progressivo con aliquote crescenti dal 5,22% al 6,07% del tutto arbitrario e irragionevole. L'IRAP è comunque un'imposta fortunata: in pochi anni ha superato senza danni le insidie della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia Europea.
È in ogni caso un'imposta datata, perché un tributo che colpisca le esportazioni e non venga corrisposto sulle merci importate è, in un'economia mondializzata, un non senso.
La Corte Costituzionale chiamata a risolvere numerose questioni che investivano l'IRAP sia sotto il profilo della legittimità del presupposto per alcune categorie di contribuenti, sia con riferimento all'indeducibilità dell'IRAP dalle imposte sul reddito, sia alla possibilità di applicarla con aliquote diversificate in ragione della categoria di appartenenza, con la sentenza n. 156/2001, ha significativamente evitato di affrontare le questioni più delicate e, con una motivazione onnicomprensiva riferita alle caratteristiche generali del tributo, ne ha affermato la conformità a Costituzione.
La Corte ha evidenziato che "*l'imposta colpisce con carattere di realità, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressione di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta dai diversi soggetti che, in varie misure, concorrono alla sua creazione*".
Sulla base di questa configurazione del presupposto la Corte ha ritenuto l a legittimità di una imposizione riferibile ad "*una potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito nel caso in cui l'ammontare di retribuzioni ed interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta, attesa anche la mancata previsione di qualsivoglia meccanismo di rivalsa*".
L'argomento impiegato dalla Corte Costituzionale per evidenziare il carattere autonomo del presupposto dell'IRAP e cioè il valore aggiunto della produzione, rispetto al valore netto (il reddito) e la conformità a Costituzione di questa capacità contributiva potenziale, è quantomeno ambiguo ed ambivalente.
Convincente per differenziare il valore aggiunto della produzione nell'IRAP rispetto al reddito e giustificarne un'imposizione autonoma nelle attività di impresa, appare connotato da evidenti elementi tautologici se riferito alle attività di lavoro autonomo; il cui valore aggiunto della produzione, anche quando "autonomamente organizzata" appare caratterizzato da una componente reddituale molto ampia, riferibile al soggetto passivo dell'IRAP, che, in assenza di correttivi, comporta una sostanziale duplicazione dell'imposta rispetto all'IRE.
Tanto più che la Corte non fornisce esplicite indicazioni circa il significato contenutistico dell'espressione "autonoma organizzazione", la cui sussistenza o meno ai fini della nascita del presupposto dell'IRAP è rimessa alla valutazione del giudice di merito.
La Corte di Cassazione, sezione Tributaria, con una serie di decisioni a partire dall'8 febbraio 2007 (sentenze dal n. 3672 al n. 3680 dell'8 febbraio 2007) ha cercato in assenza di riferimenti legislativi contenutistici rispetto al concetto di "autonoma organizzazione" di definire in concreto i limiti minimi al di sotto dei quali il tributo non sia dovuto e viceversa.
In linea di principio, secondo la Corte di Cassazione, si configura una

“attività autonomamente organizzata” soggetta ad IRAP ai sensi dell’art. 2 del D.lgs. n. 446/1997 quando l’attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l’imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscono un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall’applicazione dell’IRAP (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti). Non è quindi sufficiente quella mera “autorganizzazione” che la memoria dell’Avvocatura riconosce propria anche delle attività abituali che danno luogo all’applicazione dell’IVA (sentenza 3672 – 8 febbraio 200).
In altra sentenza (3673 – 8 febbraio 2007) la Corte di Cassazione ha fissato il seguente principio di diritto:
“*Il rimborso dell’IRAP non spetta agli esercenti arti o professioni, indicati dall’art. 49 comma 1 del DPR 22 dicembre 1986 n. 917 (richiamato dall’art. 3, comma 1 lettera c), del D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446), responsabili in qualsiasi forma dell’organizzazione – esclusi gli esercenti arti e professioni inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, originariamente esenti dall’imposta – quando essi si avvalgono, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell’organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità e valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile, per l’esercizio dell’attività: eccedenza di cui è indice, fra l’altro, l’avvenuta deduzione del costo ai fini dell’IRPEF o dell’IVA.*
Il contribuente che agisce per il rimborso dell’IRAP, sostenendo di averla versata indebitamente, ha l’onere di provare l’assenza delle suddette condizioni”.
I principi fissati dalla Cassazione nelle due sentenze richiamate, non sembrano del tutto omogenei.
Nella prima decisione (la n. 3672/07) l’ambito di apprezzamento contenutistico della sussistenza dell’autonoma organizzazione, rimesso alla valutazione del giudice di merito, appare meno limitato, rispetto al principio fissato nella seconda sentenza, che esclude la non applicabilità dell’IRAP, quando il contribuente si avvale di un collaboratore dipendente.
La sentenza n. 3672/07, sembra quindi rispondere meglio alla necessità di valutare in fatto se “l’autonoma organizzazione” comporti in concreto la creazione di ulteriore valore che si aggiunga al reddito e quindi sia assoggettabile all’IRAP; ovvero rappresenti soltanto un ausilio alla produzione di reddito e quindi si ponga al di fuori della previsione legislativa.
Si pensi ad un dentista, o ad un ingegnere, e ad un avvocato che abbiano alle proprie dipendenze, rispettivamente, un odontotecnico, un geometra ed un collaboratore laureato in giurisprudenza, rispetto ad altri tre professionisti che abbiano alle dipendenze un collaboratore con compiti di segreteria. Appare evidente che nella prima ipotesi il rapporto di collaborazione amplia notevolmente l’attività potenziale del titolare e rientra quindi nel concetto di “autonoma organizzazione dell’attività” presupposto dell’IRAP, mentre nel secondo il rapporto di collaborazione costituisce un semplice ausilio alla produzione del reddito del tutto simile alla situazione che, secondo comune esperienza, caratterizza le medesime attività professionali svolte in rapporto di dipendenza, e quindi considerate fuori dal campo di applicabilità dell’IRAP.
In ogni caso, se la questione viene ben prospettata al giudice di merito ed adeguatamente motivata, assai difficilmente potrà essere ribaltata in Cassazione (art. 360 n. 5 cpc).
A ben vedere, il criterio più articolato, elaborato dalla sentenza n. 3672, che offre maggiori margini di apprezzamento al giudice di merito, è anche il più corretto stante il ruolo assai variabile svolto dalle collaborazioni abituali, ai fini del potenziamento dell’attività, ovvero quali semplici ausili alla produzione di reddito, nel lavoro autonomo.
Appare quindi urgente un intervento del legislatore che incida sul tributo in modo da correggerne le più evidenti incongruenze, evitando di favorire lo sviluppo di un ampio contenzioso, accompagnato dalla proliferazione di comportamenti elusivi, difficilmente contrastabili.
Un ipotesi potrebbe essere rappresentata dal criterio di prevalenza: quando la componente reddituale superi una determinata soglia (ad es. il 70%) rispetto al valore aggiunto della produzione, l’IRAP non sarebbe dovuta e viceversa; la deduzione fissa dall’imponibile pari a 7.500,00 euro, eviterebbe bruschi salti di imposta, mentre il rilievo assunto dalla

componente reddituale, ai fini dell'assoggettabilità all'IRAP, introdurrebbe un incentivo a non occultare quote di reddito.
Un effetto analogo potrebbe ottenersi consentendo di dedurre dall'imponibile IRAP delle attività di lavoro autonomo, una percentuale decrescente del reddito prodotto annualmente (ad esempio dal 100% all'80%) assoggettato all'IRE. Il carattere decrescente della deduzione terrebbe conto della minore capacità contributiva espressa dalle attività più modeste, mentre il raccordo con l'imposta sul reddito favorirebbe l'allargamento degli imponibili, contrastando comportamenti elusivi.
Conclusivamente lo status quo gioverà solo apparentemente al fisco; una parte dei contribuenti si rassegnerà probabilmente a pagare il tributo, mentre tutti quelli che svolgono l'attività con costi deducibili modesti cercheranno di adattare la propria attività ai parametri fissati dalla Corte di Cassazione per rimanere fuori dall'IRAP, moltiplicando i comportamenti elusivi e gli effetti di trascinamento conseguenti, sulle altre principali imposte (IRE e IVA e indirettamente anche IRES). Un fisco attento ai diritti della persona, apparentemente meno aggressivo è gradito dai contribuenti chiamati a pagare tributi meno onerosi; è anche utile alle casse dello Stato che, la recente esperienza lo prova, incassa stabilmente un maggior gettito complessivo.

BIBLIOGRAFIA

Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP*, in *Riv. dir. Fin. e Fisc.* 2003, p. 97.
Baggio, *Profili di irrazionaiità e d' illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive,* in *Riv. dir.trib.* 1997.
Battistoni Ferrara, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap,* in *Rass. trib.,* 2001, n. 3, pp. 860 e ss.
Bodrito, *L'Irap tra genesi ed esegesi,* in *Dir. prat. trib.,* 1999.
Boria, *Il sistema dei tributi locali,* in Russo, *Manuale di diritto tributario,* vol. II, Milano, 2002.
Bosi, Guerra. *I tributi nell'economia italiana,* Bologna, 1998.
Buccico, *L'Irap nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000.
Castaldi, *Considerazioni a margine della sentenza n.156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di IRAP*, in *Rass. Trib.*, 2002, p. 858.
Ciocca, *I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono ma aumentano le perplessità*,in *Boli. trib.*,2002, n. 7, p. 502.
COMMISSIONE GALLO, *Proposte e documenti*,in *Quaderni* 1-2, 1997, Ministero delle Finanze.
Corasaniti, *Irap: Gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione,* in *Dir. prat. trib.*, I,2001, p. 973.
Del Torchio, *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.
De Mita, *Irap e.Irpef. Fantasie e acrobazie,* in *Il Sole 24 Ore,* 15 ottobre 1997.
De Mita, *Eutanasia di una tassa,* sul Sole24ore del 18 marzo 2005.
De Mita, *Fisco in fuori gioco sull'Irap negli studi. Consulta travisata,* in *Il Sole* 24 *Ore*,3 febbraio2002.
Falsitta, *Nuove riflessioni in tema di Irap,* in *Boll. trib.,* 1998, n. 6, p. 485.
Falsitta, *La sentenza della Consulta sull'Irap* e *l'insostenibile iniquità di un tributo malfatto,* in *Il* fisco, 2001, n. 25, p. 8722.
Falsitta, *Aspetti e problemi dell'Irap,* in *Riv. dir. trib.*, I,1997, pp. 633 e ss.
Falsitta, *L'Irap? Una seconda IVA da ripensare*, in Ilsole24ore del 30 luglio 2004.
Fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap,* in *Riv. dir. trib.*, I,1998. Parte I, pp. 469 e ss.
Fedele, *La "discriminazione"dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e capacità contributiva,* in *Giur. it.,* 1980.
Ferlazzo Natoli, Colli Vignarelli, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. trib.*, 1998, n. 8, p. 649.
Ficari, *La rilevanza dell'organizzazione nella tassazione dei proventi dei laboratori di analisi tra reddito di lavoro autonomo e reddito*

d'impresa,nota a Comm. Trib. Centr., sez. XVI, 22maggio 2001, n. 3900, in *Boll. trib.,* 2002, n. 22, p. 1667.
Gallo, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, n. 3, p. 627.
Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, agg. V, Milano, 2001.
Leoni, *I lavoratori autonomi sono da considerarsi sempre soggetti passivi ai fini Irap?*,in *Il fisco*,2002, pp. 6750 e ss.
Leoni, *Irap, autonoma organizzazione, Impresa*, in *Il fisco*,2002, pp. 6833 e ss.
Lupi, *L'irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi,* in *Rass. trib.,* 1997, p. 1412.
Marongiu-Bodrito, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap*, in Trattato di Diritto Tributario,diretto da A. Amatucci, IV vol., Padova, 2001, pp. 528 e ss.
Marongiu, *Irap, lavoro autonomo e Costituzione,* in *Dir. prat. trib.,* 2000.
Moschetti, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro,* in *Riv. dir. Trib*, I,1999, pp. 735 e ss.
Porcaro, *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.
Sallustio, *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative,* in *Rass. trib.,* 2002.
Salvati, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'irap,* in *Rass. trib.,* 1998.
Salvatores, *Contrastanti opinioni sull'irap,* in *Boll. trib.,* 1998, n., p. 10.
Schiavolin, *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, I; 1998, p. 737.