



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La soppressione dell'IRAP: una questione “pare” sconosciuta ai più...

di Paola Coppola

E' molto vivo il dibattito politico in queste ore sull'annunciata “soppressione” dell'IRAP che il Governo propone allo scopo di ridurre la pressione fiscale, ormai insostenibile in questo periodo di crisi, e di sostenere i consumi, lo sviluppo delle imprese, la competitività del Paese. Plaudono, si legge, gli imprenditori; resistono “con scetticismo” gli oppositori.

Credo allora che un contributo di natura tecnica sulla questione possa servire a descrivere meglio lo stupore che assale chi, come la sottoscritta e come gli altri studiosi od operatori del settore, da anni osserva le incerte “sorti” di questo tributo ed è consapevole del ragionamento che è sotteso al processo di “graduale” e “sostanziale” modifica della struttura di questo tributo per mantenerne, momentaneamente, la sua legittimità sul piano dell'ordinamento interno e comunitario e, assegnarne, in futuro, un ruolo, anche se sotto altra veste giuridica, come si desume dalla recente legge delega sul federalismo fiscale (L. n. 42/2009) e come presumibilmente avverrà con i prossimi decreti legislativi di attuazione.

1. Le origini del tributo. La sua natura di tributo derivato e la sua “attesa” regionalizzazione.

L'IRAP nasce, com'è noto, come tributo regionale “derivato” e, quindi, come imposta istituita dallo Stato il cui gettito è diretto alle regioni, con l'obiettivo di finanziare, in particolare la sanità.

La “*regionalizzazione*” dell'imposta era stata prevista, a ben vedere, sin dalla sua istituzione (art. 24, D.lgs. 446/97) nella previsione di trasferire alle regioni le procedure di liquidazione, accertamento e riscossione, delegandole, se del caso, all'Agenzia delle Entrate con apposita convenzione.

Dopo una lunga e travagliata “interpretazione” degli elementi strutturali del tributo che ha visto intervenire in questi anni, più volte, la Corte Costituzionale (per conflitti di competenza legislativa tra Stato e Regioni), la Corte di Giustizia UE (per conflitto

tra norme interne e quelle comunitarie, ed in particolare con l'IVA)¹, le commissioni di merito tributarie, la Suprema Corte di Cassazione², oltre che la dottrina³, si è di recente arrivati ad una più marcata regionalizzazione del tributo con intervento sugli elementi strutturali del tributo.

E' stato, in particolare, il Governo precedente ad intervenire in materia con la legge finanziaria del 2008 (L. n. 244/2007) per annunciare che l'IRAP sarebbe diventata un tributo proprio "istituito" delle regioni a decorrere dal 1 gennaio 2009 (art. 1, L. n. 244/2007) e per concedere riduzioni dell'aliquota base (salva l'impossibilità di accedervi da parte delle regioni in deficit con la sanità, tra cui la Campania) ed abbattimenti dalla base imponibile legate alla componente lavoro (come imposto, indirettamente, dalla nota sentenza della Corte di Giustizia UE, C. 475-03, sentenza del 3 ottobre 2006) attraverso deduzioni differenziate a seconda dei territori di ubicazione delle imprese (cd. taglio del cuneo). Da notare che già allora, la norma, e non poteva fare diversamente, disponeva che siffatta "regionalizzazione" sarebbe avvenuta *"in attesa della completa attuazione dell'art. 119 della Cost. con particolare riferimento all'individuazione delle regole fondamentali per assicurare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario di livello sub statale"*.

Con il DL. 207/2009, convertito nella L. 14/2009 (cd. mille proroghe), l'attuale Governo ha invece, prorogato il termine della "regionalizzazione" al 1 gennaio 2010, in attesa dell'attuazione dell'art. 119 della Cost. e, quindi, del federalismo fiscale.

2. L'attuale collocazione dell'IRAP nell'impianto statale ed in particolare nella legge delega sul federalismo fiscale.

¹ Cfr. Corte Costituzionale sent. 21 maggio 2001, n. 156; Corte di giustizia UE sent. 3 ottobre 2006, causa C - 475/03.

² Cfr. Cass., SS.UU., sent. 14 febbraio 2006, n. 3118; Cass., sez. V, sent. 16 febbraio 2007, n. 3675; Cass., sez. V, sent. 1 marzo 2007, nn. 4838, 4839 e 4840; Cass., sez. V, sent. 5 marzo 2007 n. 5016; Cass., SS.UU., sent. 26 maggio 2009 nn. 12108, 12109, 12110, 12111. Per la giurisprudenza di merito, cfr. CTR Lazio Roma, Sez. X, sent. 14 luglio 2008, n. 99; CTR Liguria Genova, Sez. III, sent. 15 luglio 2008, n. 29; CTR Calabria, Sez. I, sent. 23-02-2006, n. 10.

³ Sul punto, F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive (irap)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, V, Milano, 2002, pag. 660 ss.; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003; M. PROCOPIO, *L'oggetto dell'Irap*, Padova, 2003; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive. Profili sistematici*, Milano, 2007; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 958 ss.; M. DAMIANI, *Base imponibile IRAP e corretta applicazione dei principi contabili*, in *Corr. trib.*, n. 20/2008, pag. 1593 ss.

Nella legge delega n. 42 del 2009, come è ormai noto, è stato assegnato un ruolo fondamentale ai tributi “propri” delle regioni ed E.E.LL. che, insieme a quelli “derivati”, alle compartecipazioni ai tributi erariali e alla perequazione dovrebbe assicurare la *copertura* delle spese delle *funzioni essenziali* (collegate ai c.d. LEP) di cui all’art. 117, comma 2, lett. m) della Cost. e delle funzioni fondamentali dei Comuni di cui al cit. art. 117, comma 2, lett. p), e delle *altre funzioni* assegnate, pur se determinate non più in base alla spesa storica, ma in base ai cd. *costi o fabbisogni standard*.

Nella legge delega si ritrovano, tuttavia, molti vincoli tesi ad assicurare, in netta controtendenza rispetto alle premesse sino ad ora annunciate - la “sopravvivenza” dell’IRAP nell’impianto statale a tutela dell’entità di gettito necessario all’espletamento delle funzioni trasferite alle regioni e, tra queste, soprattutto di quelle collegate ai livelli essenziali delle prestazioni (*sanità, assistenza, istruzione, e parte del trasporto locale*), oltre che delle funzioni fondamentali dei Comuni.

Così, solo per citarne alcune, nella legge 42/2009 si è previsto il divieto per le regioni, con riguardo ai tributi destinati al finanziamento delle funzioni essenziali (e, quindi, proprio dell’IRAP per la sanità) di intervenire sulle basi imponibili, potendo le stesse soltanto “*modificare l’aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni*”, purché “*nei limiti stabiliti dalla legge statale*” (articolo 7, comma 1, lettera b); così come è stata prevista l’esclusione “*in ogni caso, della deducibilità degli oneri fiscali nell’applicazione di tributi, anche se appartenenti a diverse categorie, i cui proventi non siano devoluti al medesimo livello di governo*” (articolo 2, comma 1, lettera t). Senza dire, poi, che per assicurare un graduale assestamento degli equilibri di finanza tra i diversi livelli istituzionali, così come rimodulati nel processo di attuazione del federalismo, il gettito IRAP sarà diretto ad assicurare, nel periodo transitorio (stimato per adesso in 5 anni il finanziamento delle spese regionali collegate alle funzioni essenziali, “*fino alla sua sostituzione con altri tributi*” (art. 8, comma 1, lett. d).

3. Il vero nocciolo della questione: a) la sostituzione dell’IRAP con *altra imposta equivalente* migliorata, se del caso, in alcuni suoi elementi strutturali.

Ebbene, se il problema della eventuale “soppressione”, in via graduale fino a quella “definitiva”, dell’IRAP di cui si discute in questi giorni volesse affrontarsi in maniera coerente con le misure già adottate e con gli impegni assunti, occorrerebbe responsabilmente prospettare al Paese un nuovo scenario in cui, almeno a parità di gettito IRAP, lo Stato dovrebbe provvedere ad istituire altra imposta “*in sostituzione di quella vigente*”, semmai rivedendo alcuni elementi strutturali del tributo per smussare alcuni aspetti ancora non compiutamente definiti per l’IRAP, come l’autonomia dell’organizzazione su cui, com’è noto, non si placa il burrascoso iter giurisprudenziale in corso, e venire incontro alle esigenze delle imprese.

Si potrebbe ad es. intervenire sugli elementi strutturali del prelievo introducendo la deducibilità dell’imposta dalla base imponibile IRES o IRPEF, o la deducibilità di parte più consistente della componente lavoro; potrebbero essere concesse maggiori possibilità di manovra sulle aliquote per sostenere finalità di sviluppo delle imprese e, soprattutto, di quelle ubicate nei territori meridionali; dovrebbe cogliersi l’occasione per meglio chiarire i requisiti minimi dell’autonoma organizzazione rilevante a fini della tassazione IRAP delle arti e professioni e, tra l’altro, intervenire per eliminare quella *inspiegabile* disparità di trattamento in cui ancora oggi versano le imprese meridionali rispetto alle altre ubicate sul territorio nazionale, che ho avuto modo già di rappresentare in altre occasioni⁴, legate al cd. taglio del cuneo attraverso la deduzione maggiorata Sud (di 9.200 euro per dipendente), che continua a generare un forte depotenziamento del beneficio fruibile.

Ed invero, per le imprese del Sud la deduzione maggiorata IRAP di cui all’ art. 11, comma 1, lett. a), n. 3, D.Lgs. n. 446/97 è rimasta integralmente fruibile in *de minimis*, nonostante la metà della stessa - per le imprese collocate nel resto del territorio nazionale - sia diventata una *ordinaria deduzione* ai fini IRAP in seguito alla trasformazione dell’originario “regime di aiuto” concepito dall’ art. 11, comma 1, lett. a), n. 2 in un provvedimento a carattere generale allorquando sono stati eliminati i criteri di selettività in origine indicati in detta norma per effetto del ricorso presentato UE dai soggetti originariamente esclusi dall’agevolazione (banche ed imprese di assicurazione) alla Commissione⁵.

E’ evidente che, stante l’attuale contesto agevolativo, l’aiuto per le imprese meridionali fruibile in “*de minimis*” dovrebbe ritenersi circoscritto al *vero vantaggio*

⁴ Sul punto, ci si permette di rinviare a P. Coppola, *Le attuali agevolazioni fiscali a favore del Mezzogiorno alla luce dei vincoli del Trattato CEI poste a tutela del principio della libera concorrenza tra Stati*, in Rass. trib., n. 6, 2007, pag. 1677 e ss.

⁵ Cfr. art. 15-bis, D.L. 2 luglio 2007, n. 81, conv. nella L. 3 agosto 2007, n. 127.

rappresentato dai soli 4.600 euro *differenziali* rispetto alla misura base, e non all'intera deduzione di 9.200 euro.

Il fatto di non aver modificato la norma riservata ai territori del Mezzogiorno, dopo che il beneficio della deduzione base (di €4.600,00) è diventato una *misura generale*, finisce per "penalizzare" le imprese del Sud, mentre ove venisse accolta questa diversa e più coerente interpretazione, si troverebbero a poter beneficiare del vero aiuto (il doppio della deduzione base, e quindi, gli altri € 4.600,00), in *de minimis*, per il doppio degli occupati e/o vedrebbero "liberarsi" il palfofond degli aiuti fruibili in *de minimis* (come si ricorderà di 200.000 euro, in tre anni, salvo l'innalzamento del limite a 500.000 fino al 31.12.2010 per effetto del DPCM 3 luglio 2009).

4. L'alternativa: la *liberazione* della riserva statale sulla materia imponibile oggetto di tassazione al fine di realizzare la vera regionalizzazione del tributo.

Una volta attuato il federalismo fiscale e superato il periodo transitorio, l'altra via perseguibile potrebbe essere quella in cui lo Stato decidesse di "liberare" la riserva di legge che attualmente copre la materia imponibile oggetto di imposizione IRAP (il cd. *valore aggiunto sulle attività produttive*) per trasferirla in via definitiva alle regioni (la vera e propria "regionalizzazione", per ora, si ripete, attesa per il 1 gennaio 2010), in modo che le stesse possano istituire un vero tributo "proprio" su materia non già assoggettata ad imposizione da parte dello Stato idonea ad assicurare gettito ai propri territori; e ciò, naturalmente fatta comunque salva la potestà legislativa concorrente in materia di "coordinamento del sistema tributario" e fatti salvi i principi costituzionali e comunitari che vietano, com'è noto, in caso di più soggetti impositori, *la concorrenza fiscale dannosa* tra territori.

Di detta "regionalizzazione in senso proprio", a ben vedere, non pare possa parlarsi però nel breve periodo, atteso che, per ora, la legge delega ha confermato che il gettito dell'IRAP è risorsa destinata a finanziare le principali funzioni collegate ai livelli essenziali delle prestazioni e, quindi, a quelle relative alla sanità.

Sulla base di queste premesse, allora, che si apra pure il dibattito sull'opportunità di abbassare il livello della pressione fiscale sulle imprese e procedere alla "soppressione dell'IRAP": ma, a condizione, è il caso di chiederlo, di scendere, tutti, nel merito delle proposte annunciate.