

La prevalenza della forma giuridica sulla sostanza economica nell'esclusione da IRAP per le ditte ed i lavoratori autonomi individuali

The prevalence of the legal form over substance in the exclusion from IRAP for individual individual businesses and professionals

di Mauro Vantaggio - 2 febbraio 2022

Abstract

L'IRAP, fin dalla sua istituzione, è sempre stata oggetto di difficile inquadramento. Il "valore aggiunto economico" (un *unicum* nel panorama nazionale) è la definizione del suo imponibile, ovvero l'oggetto da misurare. Solo nel 2006 la Corte di Giustizia UE ha sgombrato il campo dall'equivoco di una sovrapposizione con il valore aggiunto "tipo IVA". In realtà, la norma istitutiva individua il presupposto nell'"esercizio abituale di un'attività economica autonomamente organizzata" e parte della dottrina e della giurisprudenza ha negli anni individuato tale presupposto proprio nell'organizzazione in sé. Tuttavia, la graduale esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP ha di fatto ulteriormente confuso la natura dell'imposta. L'ultimo intervento normativo, escludendo le imprese ed i professionisti individuali, fa prevalere la forma giuridica sulla sostanza.

Parole chiave: IRAP, valore aggiunto, esclusione per imprese e professionisti individuali, prevalenza della forma giuridica sulla sostanza

Abstract

IRAP, since its establishment, has always been the subject of a difficult classification. The "economic added value" (a unicum in the domestic panorama) is the definition of its taxable amount, or rather the object to be measured. Only in 2006 did the EU Court of Justice clear the field of the misunderstanding of an overlap with the "VAT type" added value. In fact, the founding law identifies the assumption in the "habitual exercise of an autonomously organized economic activity" and part of the doctrine and jurisprudence over the years have identified this assumption in the organization itself. However, the gradual exclusion of labor costs from the IRAP tax base has, in fact, further confused the nature of this tax. The latest regulatory intervention (State Budget Law 2022), excluding individual businesses and professionals, makes the legal form prevail over substance.

Keywords: IRAP, economic added value, exclusion individual businesses and professionals, legal form prevail over substance

SOMMARIO: 1. La novella della Legge di bilancio 2022. - 2. La capacità contributiva e l'oggetto economico dell'IRAP. - 3. Il "valore aggiunto economico":

individuazione e differenze rispetto al “valore aggiunto IVA”. - **4.** Ulteriori caratteristiche dell’imposta. - **5.** Effetti e conseguenze delle disposizioni tributarie basate sulla forma giuridica. - **6.** Considerazioni finali e prospettive evolutive.

1. Benché i presupposti economici d’imposta debbano essere giuridicamente determinati guardando più alla sostanza che alla forma, la semplicità di quest’ultima è una tentazione difficile da superare. Anche per questo l’art. 1, comma 8, L. 30 dicembre 2021, n. 234 (c.d. “Legge di bilancio 2022”) esclude dall’applicazione dell’IRAP, a partire dal 1° gennaio 2022, le persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni. Il riferimento è al “contenitore” giuridico dell’attività economica, non alla sua sostanza organizzativa, a cui da tempo facevano riferimento la giurisprudenza e la prassi, ai fini dell’applicazione o meno del tributo. Non interessano qui i riflessi di gettito, sulla finanza regionale, della manovra, laddove viene istituito (comma 9 dello stesso articolo) apposito Fondo nello stato di previsione del MEF, a compensazione delle minori entrate derivanti alle Regioni e alle Province autonome.

2. La norma del comma 8 non interviene direttamente sul presupposto espressione della capacità contributiva, ma si limita - senza difficoltà applicative (l’imposta “non è dovuta”) - ad introdurre un’esclusione legata solo alla forma giuridica: ditta individuale; attività di lavoro autonomo esercitata individualmente (in ragione dell’art. 2 del Decreto IRAP, “*presupposto dell’imposta è l’esercizio abituale di un’attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, comprese le attività esercitate dalle società e dagli enti, inclusi gli organi e le Amministrazione dello Stato*”). Incidentalmente si ricorda che per gli enti non commerciali pubblici e privati l’IRAP è calcolata e assolta col c.d. “metodo retributivo”, configurandosi in tali casi un tributo piuttosto differente da quello basicamente ideato per imprese e lavoratori autonomi).

Fin dalla sua introduzione (D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, di seguito “Decreto IRAP”) l’Imposta regionale sulle attività produttive ha fatto discutere, perché ha immesso nel sistema un presupposto non sovrapponibile a quelli tradizionali (reddito, patrimonio, consumi). Peraltro, l’individuazione dello stesso ha impegnato sia la giurisprudenza, sia la dottrina (cfr. fra i molti BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell’imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 638 ss.; FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell’IRAP*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 500 ss.; FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 453 ss.; GALLO F., *La tassazione dei redditi d’impresa, i difetti e le proposte di modifica*, in *Rass. trib.*, 1997, 121 ss.; LUPI R., *L’Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407 ss.; LUPI R. - STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Iva e Irap, le due facce di un equivoco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005, 2, 249 ss.; MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell’IRAP, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 735 ss.; SCHIAVOLIN R., *sulla*

dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva, in Riv. dir. trib., 1998, 737 ss.; COCIANI S., L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap, Milano, 2003, passim.)

L'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale non ha valorizzato, a nostro avviso, adeguatamente il concetto di valore aggiunto economico, soffermandosi piuttosto sulla derivazione – in ultima analisi, del reddito – dall'organizzazione piuttosto che dal lavoro del “titolare”.

Nel tempo è stata facilmente accantonata l'idea secondo cui l'IRAP sarebbe stata legata al “principio del beneficio”: i produttori l'avrebbero assolta come contropartita del consumo di servizi pubblici di cui usufruiscono (cfr. per una sintesi su questo ed altri profili PROCOPIO L., *Irap*, ne *Il Diritto*, Milano, 2007, 340 ss.). Contro questa ipotesi milita il fatto che l'IRAP è un'imposta e non una tassa, pertanto sottoposta al principio di capacità contributiva *ex art. 53, comma 1, Cost.*, per di più con un gettito destinato a finanziare servizi indivisibili. Oltretutto, il “beneficio” sarebbe inapplicabile poiché non coincidono le platee: i soggetti passivi sono gli operatori economici, mentre i beneficiari sarebbero i singoli individui e la collettività che si avvalgono di un servizio sanitario universale.

L'imposta ha sempre attirato le critiche di molte categorie, per gli elementi di contrasto rispetto alle imposte sui redditi, considerata sia la sua natura reale (che ad esempio inibisce la considerazione ed il riporto dei risultati reddituali negativi, cioè delle perdite) sia l'eventualità, anche a fronte di siffatte perdite, che si generi una base imponibile di segno positivo per effetto dell'ineducibilità di taluni costi nella determinazione del valore aggiunto economico, come interessi passivi, perdite su crediti e costo del lavoro. Quest'ultimo è stato poi reso in buona parte deducibile, ma contraddittoriamente rispetto alla logica dell'imposta. Si è passati, infatti, dall'iniziale ineducibilità del costo del lavoro dipendente e assimilato, all'attuale situazione, che, a causa di innumerevoli interventi, prevede oggi una superfetazione di disposizioni (con intento agevolativo), la cui applicazione richiede calcoli e riscontri complessi: ad esempio deduzione per i lavoratori a tempo indeterminato, diversificata se di sesso femminile o al disotto di certi limiti di età; deduzione per incremento occupazionale, per gli addetti a ricerca e sviluppo, e così via elencando. Attualmente è richiesto l'intervento di specialisti per il calcolo dell'imponibile legato al lavoro subordinato, il che aumenta la non intuitività dell'imposta. Non si entrerà qui nel dettaglio dell'incidenza attuale del costo del lavoro, ma l'esclusione - salutata con favore dai più - di tale componente è stata il primo passaggio di un progressivo svuotamento della logica dell'imposta, affidando all'ineducibilità dei soli redditi di capitale la distinzione rispetto alle imposte sui redditi del “titolare”.

3. L'IRAP è stata così allontanata dal valore aggiunto economico, guardando il quale era stata concepita, come differenza tra ricavi e costi sostenuti presso altri operatori economici. Con l'esclusione del costo del lavoro, in altre parole, l'IRAP non “centra” l'obiettivo della tassazione del valore aggiunto indipendentemente dalla sua ripartizione tra salari, profitti e interessi. Purtroppo, la difficoltà estrema di un sistema

di rivalse sui percettori dei redditi di lavoro e degli interessi ha ostacolato la spiegazione sociale dell'IRAP, provocando una serie di polemiche che ne hanno reso assai contrastata l'esperienza e sempre poco agevole l'accettazione. Prima andava metabolizzata l'ineliminabile sovrapposizione tra la tassazione del valore aggiunto rappresentata dal profitto e l'ordinaria imposizione sui redditi propri, perché in questa misura l'IRAP è - inevitabilmente - un duplicato delle imposte sui redditi propriamente dette. Resta difficile da gestire un'imputazione di parte del valore aggiunto a redditi di altri soggetti, diversi dall'azienda nella quale si forma il valore aggiunto medesimo (nella Sentenza della Corte di Giustizia UE del 2006 che si citerà più diffusamente oltre, si osserva fra l'altro che *“anche se si può supporre che un soggetto passivo che effettua la vendita al consumatore finale tenga conto, nel determinare il suo prezzo, dell'importo dell'imposta incorporato nelle sue spese generali, non tutti i soggetti passivi si trovano nella condizione di poter così ripercuotere il calcolo dell'imposta, o di poterlo ripercuotere nella sua interezza”*).

La tassazione di un “valore aggiunto tipo reddito”, come già accennato, avrebbe dovuto - per coerenza economica - appoggiarsi su una possibilità di rivalsa. Non sarebbe stato qui possibile applicare la rivalsa mediante ritenuta alla fonte, data la struttura dell'imposta. Ma effettuare una rivalsa *ex post*, cioè solo allorché si determina con esattezza il valore aggiunto economico, è molto arduo dal punto di vista concreto, tanto più che non vi sono precedenti da seguire nei Paesi ad economia avanzata (ovviamente la rivalsa a posteriori è logicamente possibile, ed anzi concretamente applicata, ma necessita che chi la deve subire non possa sottrarvisi: si pensi ad es. alle accise o all'imposta sulle assicurazioni).

La difficoltà di attribuire il carico fiscale IRAP a tali altri soggetti è stato uno degli scogli principali dell'imposta, pressoché insuperabile sul piano tecnico; ciò in quanto, si ribadisce, vi è uno sfasamento temporale e documentale tra la determinazione complessiva del valore aggiunto, effettuata necessariamente a consuntivo presso l'azienda che lo produce e rileva, ed i singoli rapporti giuridici che lo influenzano, determinati a monte, in momenti logici precedenti. Queste difficoltà di gestire giuridicamente il concetto di valore aggiunto economico hanno portato a divagare su altre spiegazioni, analogamente a quanto detto sopra per il principio del beneficio. Dopo confusionari e arditi accostamenti all'imposta sul consumo (l'IVA: denominata sul valore aggiunto per rafforzarne il riferimento al consumo finale), si è guardato all'organizzazione, con una serie di effetti collaterali indesiderati. Potrebbe infatti essere costruita un'organizzazione dove nessuno paga l'IRAP in quanto il reddito viene attribuito “a monte” ad operatori economici non organizzati, oppure a chi non è operatore economico, ma titolare di immobili, come un garage con decine di posti auto, col personale di sorveglianza formalmente autonomo e “non organizzato”, ma deducibile ai fini IRAP, o addirittura dipendente, dopo la citata irrilevanza del lavoro subordinato ai fini dell'imposta. L'esercente dell'impresa di autorimessa pagherebbe IRAP solo sul proprio reddito d'impresa, al netto dei costi sopra indicati, che sarebbero deducibili ai fini dell'imposta. Se invece l'immobile adibito a garage fosse immesso nell'impresa, eventualmente esercitata in forma di società, l'IRAP sarebbe

dovuta, con buona pace del principio di neutralità dell'imposizione rispetto alle forme giuridiche. Nell'espressione normativa sulle "attività autonomamente organizzate", e nella logica della tassazione del valore aggiunto, rileva cioè più l'autonomia che l'organizzazione. Il livello di quest'ultima è insomma - a rigore - un corpo estraneo nella logica dell'imposta, al quale è stata data rilevanza nella prassi, un po' per spiegarsi in qualche modo un istituto che altrimenti appariva come un gigantesco punto interrogativo ed un po' seguendo ragioni di immagine politica, in termini di *favor* per il lavoro e per i milioni di piccoli operatori non organizzati, ma autonomi, che sono anche bacino di consenso politico. La valorizzazione dell'organizzazione rispetto all'autonomia è stata quindi una soluzione di ripiego, volta ad ovviare alla fatica di enunciare un presupposto non incerto. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 156/2001, aveva puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su un fatto economico diverso dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative, che, ove sussistente, costituisce un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi: ciò - secondo la Corte - non voleva dire che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta, perché se quello organizzativo costituiva un elemento "connaturato" alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui. Ma la ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di mero fatto, non valeva - secondo la stessa Corte) a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo.

Tornando ad una questione più volte accennata, ovvero che l'IRAP non fosse una duplicazione dell'IVA e pertanto in contrasto con la normativa comunitaria - come pure era stato eccepito da alcuni studiosi nonché in sede giudiziale - era già chiaro, sia per la diversa accezione di "valore aggiunto" tra i due tributi, sia per una serie di evidenti ragioni che la Corte di Giustizia UE (Grande Sezione, sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03) ha limpidamente affrontato. La stessa, partendo nello specifico dal caso di una banca italiana, esaminava l'interpretazione dell'art. 33 della VI Direttiva (che non vieta agli Stati membri di mantenere o introdurre imposte, diritti o tasse diversi da quelle sulla cifra d'affari, sempreché le stesse non diano luogo a formalità connesse col passaggio di una frontiera. Il Giudice comunitario, esaminate le caratteristiche dell'IRAP, le doglianze del contribuente e le osservazioni del giudice del rinvio, trae una serie di lineari conclusioni. La prima è che l'IRAP non grava sulla circolazione dei beni e servizi e non colpisce le transazioni commerciali in modo analogo all'IVA. Individua poi le quattro caratteristiche essenziali della stessa IVA: applicazione generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; proporzionalità al prezzo (in Italia diremmo corrispettivo) percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi; riscossione in ciascuna fase (imposta "plurifase") della

produzione e distribuzione, fino alla vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; utilizzo del metodo della detrazione, cosicché in ogni fase il tributo si applica solo al valore aggiunto della fase stessa. La Corte argomenta che dette caratteristiche nell'IRAP mancano (in particolare la seconda, la terza e la quarta) e che l'IRAP non è stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell'IVA e non può (fra l'altro) essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari ai sensi dell'art. 33, n. 1, della VI Direttiva.

4. L'IRAP, dal punto di vista dell'oggetto, non è connotata come tributo locale. Tanto è vero che, se per l'art. 15 del Decreto IRAP l'imposta è dovuta alla Regione (o Provincia autonoma) nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato, l'art. 4, comma 2 introduce per il riparto una *fictio*, secondo cui per le imprese industriali e commerciali ed i lavoratori autonomi il criterio è quello della "localizzazione" e relativa remunerazione, della forza lavoro. A tacere, poi, dell'evidente circostanza che le Regioni e le Province autonome non beneficiano uno speciale punto di osservazione (e dei conseguenti controlli) su un oggetto quale è il valore aggiunto economico (la situazione è, insomma, ben diversa da quella dell'IMU, per la quale l'immobile insiste su un territorio, o dell'ILCC, Imposta locale di consumo di Campione d'Italia).

L'IRAP non è stata mai concepita come un'imposta finalizzata alla discriminazione qualitativa dei redditi, sul modello dell'ILOR. Il requisito, o - secondo quanto si è già osservato - il presupposto dell'organizzazione è stato inserito per la difficoltà di individuare il concetto di "valore aggiunto economico". Data la struttura di partenza dell'imposta, l'idea di sottoporre ad imposizione salari, profitti e interessi aveva comunque una sua valenza almeno sugli operatori economici di maggiori dimensioni, per i quali detti fattori produttivi sono sempre (co)esistiti; non altrettanto si poteva dire per gli operatori di minori dimensioni, per i quali l'impiego del lavoro altrui e del capitale è sempre stato limitato, e comunque poco utile al fine di misurare un imponibile. Così, per un artigiano o un piccolo professionista, l'IRAP si comportava come un duplicato dell'imposta personale sul reddito, con la sola differenza della mancata considerazione delle perdite. Come spesso accade, un'imposta che voleva essere "generale" era stata invece tarata su una platea più specifica di operatori economici.

In sintesi e con qualche approssimazione, si è cercato di dire che presupposto dell'IRAP sia direttamente l'autonoma - e non minimale - organizzazione. Organizzazione, come direbbero gli aziendalisti, dei fattori produttivi diversi dal lavoro proprio.

Organizzazione che, anche per quanto riguarda le forme giuridiche più semplici (persona fisica che eserciti un'attività d'impresa, o professionale o artistica, secondo le definizioni proprie del TUIR o del D.P.R. n. 633/72 sull'IVA), in precedenza è stata soggetta ad un vaglio caso per caso. Di talché - per decidere se applicare l'IRAP - l'Amministrazione, gli studiosi ed i giudici si sono concentrati, nelle singole ipotesi concrete, vuoi sulla presenza di lavoratori subordinati, vuoi sul capitale (finanziario;

ovvero tecnico, cioè fatto di attrezzature ed altri beni finanziari), vuoi, e forse più propriamente, sulla compresenza di detti elementi e sulla conseguente necessità di coordinarli. Come già detto, la norma della Legge di bilancio 2022 elimina la necessità di tale vaglio.

Indicativo è l'*iter* logico utilizzato dalla Corte di Cassazione riguardo al lavoro autonomo. All'interno della stessa Corte, come è noto, si era venuto a creare un contrasto tra le sezioni giudicanti. Le Sezioni Unite (sent. n. 9451/2016, su *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 743 con commento di CONSOLO G., *Irap e autonoma organizzazione: esercizio associato di attività professionali e impiego di dipendenti esecutivi nella giurisprudenza delle Sezioni Unite*) hanno ribadito e ulteriormente precisato il principio affermato dalla Sezione Tributaria nel 2007. Ovvero, che il presupposto impositivo dell'IRAP, il cui accertamento spetta solo al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre – sempre secondo la Corte - quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive. Ora, la definizione “chirurgica” relativa alle “mansioni di segreteria o meramente esecutive” dell'eventuale lavoratore è astrattamente condivisibile, però mostra come la funzione nomofilattica della Corte, e in special modo delle Sezioni Unite, si eserciti sovente in forme che sarebbero di pertinenza del legislatore.

La stessa norma non può essere interpretata *a contrario*. Sicuramente non è vero che in precedenza, siccome la legge non affermava esplicitamente l'esenzione per le attività individuali, le stesse sarebbero state soggette ad IRAP.

Ovviamente, la norma che esclude gli operatori individuali non può neppure dirsi di interpretazione autentica, poiché stabilisce un preciso scrimine temporale (anno di imposta 2022), a partire dal quale l'imposta non è mai dovuta per i soggetti indicati (sulle norme di interpretazione autentica si rimanda solo a BETTI E., *L'interpretazione della legge e degli atti giuridici, teoria generale e dogmatica*, Milano, 1971; TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, in CICU-MESSINEO, *Trattato di diritto civile e commerciale*, I, 2, Milano, 1980; LUZZATTI C., *L'interprete e il legislatore. Saggio sulla certezza del diritto*, Milano, 1999).

5. L'effetto della disposizione in esame è che restano soggetti all'IRAP secondo i preesistenti parametri e modalità:

- gli studi professionali associati (o associazioni tra professionisti);
- le società di persone;
- le società di capitali;
- gli enti commerciali in generale;

- gli enti non commerciali pubblici e privati, tra questi ultimi quelli del terzo settore e comunque tutti quelli previsti dal codice civile e dalle leggi speciali, come le associazioni, riconosciute e non, i comitati, le fondazioni, e così via.

L'intervento del legislatore ha, per i soggetti beneficiati, il merito di essere secco e di facile applicazione.

Ad esempio, è del tutto evidente che non sono dovuti acconti per gli anni 2022 e successivi; che, anche nell'ipotesi di ricorso a lavoratori subordinati e affini, gli autonomi e le ditte individuali non devono effettuare alcun calcolo in relazione a quanto i primi avrebbero potuto incidere sull'imposta regionale e sul relativo imponibile.

Tuttavia, il difetto principale dell'esclusione introdotta risiede nel suo collegamento esclusivo alla forma giuridica dell'attività, che non è, di per sé, segnaletica del dato dimensionale e organizzativo. Questo meccanismo in campo tributario non è nuovo: in materia di imposte sui redditi, le società commerciali di persone, ovvero le società in nome collettivo e società in accomandita semplice, e società di capitali (cfr. art. 55 TUIR) producono necessariamente e solo reddito d'impresa. Anche eventuali redditi che, per natura e caratteristiche, sarebbero potuti rientrare in una delle altre categorie reddituali previste dal TUIR, per il solo fatto di essere stati realizzati attraverso una determinata forma giuridica, assumono la qualifica di redditi di impresa e sottostanno alle conseguenti regole di determinazione. Situazione simile si verifica per l'IVA, poiché i soggetti poco sopra citati inevitabilmente realizzano "nell'esercizio di imprese" tutte le loro cessioni di beni e prestazioni di servizi (cfr. art. 4, comma 2, n. 1, D.P.R. n. 633/1972).

Il sottostante logico di simili previsioni normative è una predizione o correlazione indimostrabile, soprattutto in Italia: ovvero, che alla minore solennità della forma giuridica corrispondano linearmente una dimensione aziendale ridotta e un'organizzazione dei fattori produttivi rudimentale, mentre le imprese (e le attività professionali) collettive avrebbero *naturaliter* maggiori dimensioni. Viceversa - e a titolo puramente esemplificativo - nel nostro Paese vi sono decine di migliaia di S.r.l. e S.r.l.s. (forme tributariamente equiparate) che, dal punto di vista organizzativo e/o sostanziale "sarebbero" imprese individuali, al massimo imprese familiari, ma che hanno assunto una specifica forma ad esempio per cautela patrimoniale, o perché richiesto per l'esercizio di una determinata attività. Storicamente diffuso, soprattutto in certe aree regionali, è anche il fenomeno delle ditte individuali di stampo "padronale", in cui il fondatore, dopo il buon avvio del *business*, non ha mai inteso, per questioni di controllo o di tradizione, abbandonare la forma iniziale, pur se negli anni sono stati assunti molti dipendenti, acquistati impianti, immobili e altri beni strumentali, si è fatto ricorso al capitale di credito, e così via.

6. A volte, per una norma innovativa, l'inappuntabilità formale e la vantaggiosità per l'individuo-contribuente non si sposano con l'equità distributiva e con l'effetto macroeconomico atteso delle scelte sottostanti.

Dal 2022 se un'impresa individuale, magari con dipendenti, è indebitata e sostiene interessi passivi inerenti, li deduce (salva la presenza di ricavi esclusi) ai fini delle imposte reddituali. Con la stessa decorrenza, due piccoli imprenditori che si strutturano in una società di persone (in passato sul punto FICARI V., *Soggettività passiva Irap e società in accomandita semplice*, in *Boll. trib.*, 2005, 13, 1018 ss.), o due liberi professionisti riuniti in uno studio associato, possono subire l'IRAP – sempre dopo il vaglio dell'esistenza di un'organizzazione – per la quale, fra l'altro, gli oneri finanziari, tra cui gli interessi passivi, sono indeducibili.

Se in un sistema tributario nazionale si abbinano, senza altri correttivi, un regime come quello dei forfettari (imprese ed autonomi individuali che non superano i 65.000 euro di ricavi o compensi nell'anno solare) e l'esclusione dall'IRAP degli stessi soggetti – stavolta senza limiti dimensionali – un effetto di breve-medio termine potrà essere la polverizzazione delle attività ed il disincentivo alle aggregazioni, tradizionalmente considerate quale motore della crescita socio-economica. Non occorre scomodare decenni di studi di scienza delle finanze e di politica economica per comprendere quest'effetto, al netto di ogni connotazione politica o sociologica.

Cosicché nessuno, che non abbia motivazioni extratributarie significative, in una simile situazione deciderà di costituire *ex novo* uno studio professionale associato o una società di persone, anziché due o più posizioni individuali. Si creeranno o manterranno più “partite IVA”, invece di progettare entità collettive, che storicamente sono state non solo un modo per ripartire le spese, ma anche una spinta alla progettualità, all'interdisciplinarietà, alla crescita dimensionale per il tramite delle economie di scala, alla conquista di nuove fette di mercato.

Il legislatore, se scegliesse di abolire l'IRAP, dovrebbe introdurre un tributo di scopo dotato di un presupposto chiaro. A nostro avviso, mere addizionali o sovraimposte regionali - delle imposte sul reddito - non sarebbero l'idea migliore, specie se si considerano i livelli e le cause note di evasione ed elusione nelle stesse imposte; e, di contro, le rilevanti pressioni sociali e politiche per l'alleggerimento delle stesse imposte, almeno per certe categorie di soggetti e/o di redditi.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BAGGIO R., *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 638 ss.

BATISTONI FERRARA F., *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 2001, 3, 860 ss.

BODRITO A., *Le società integrano “ex lege” il presupposto dell'Irap?*, nota a Cass. n. 3870/2015, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 6, 488 ss.

CASTALDI L., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in *Rass. trib.*, 2002, 3, 856 ss.

COCIANI S., *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap*, Milano, 2003

- CONSOLO G., *Irap e autonoma organizzazione: esercizio associato di attività professionali e impiego di dipendenti esecutivi nella giurisprudenza delle Sezioni Unite*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 3, 743 ss.
- FALSITTA G., *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, 500 ss.
- FEDELE A., *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. tribut.*, 1998, 453 ss.
- FICARI V., *Soggettività passiva Irap e società in accomandita semplice*, in *Boll. trib.*, 2005, 13, 1018 ss.
- FORTE F., *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano e sull'art. 23*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1956, I, 248 ss.
- GALLO F., *La tassazione dei redditi d'impresa, i difetti e le proposte di modifica*, in *Rass. trib.*, 1997, 121 ss.
- LUPI R., *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407 ss.
- LUPI R. - STEVANATO D., *Il valore aggiunto tra Iva e Irap, le due facce di un equivoco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2005, 2, 249 ss.
- MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, in *Dir. prat. trib.* 2000, I, 1629 ss.
- MOSCHETTI F., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, 735 ss.
- 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, 908 ss.
- PROCOPIO L., *Irap*, in *Il Diritto*, Milano, 2007, 340 ss.
- SCHIAVOLIN R., *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 737 ss.
- SCHIAVOLIN R., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 763 ss.