

*Liber Amicorum. L'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani per Francesco Moschetti*



## *Liber Amicorum*

L'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani  
per Francesco Moschetti

*a cura di*

Gaetano Ragucci e Pietro Selicato

L'A.N.T.I. Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nella sua lunghissima storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Giovanni Battista Adonno, Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Victor Uckmar, Giuseppe De Angelis, Mario Boidi e Giovanni Marongiu. Oggi è presieduta dal Prof. Avv. Gaetano Ragucci professore ordinario di diritto tributario dell'università degli Studi di Milano. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi.

L'A.N.T.I. è socia della *CFE Tax Advisers Europe (Confédération Fiscale Européenne)*, l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario.

La *CFE Tax Advisers Europe (Confédération Fiscale Européenne)* è stata presieduta, nell'anno 1982, dall'Avv. Salvatore Lecce, nell'anno 2004 dal Prof. Dott. Mario Boidi, dal 2017 al 2020 e dal 2024 dal Prof. Dott. Piergiorgio Valente.

ISBN 979-12-5965-538-7



9 791259 655387

€ 60,00



CACUCCI  EDITORE  
BARI

*Liber Amicorum.*

L'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani  
per Francesco Moschetti

*a cura di*

Gaetano Ragucci e Pietro Selicato

CACUCCI  EDITORE  
BARI

*L'Archivio della Casa Editrice Cacucci, con decreto prot. n. 953 del 30.3.2022 della Soprintendenza Archivistica e Bibliografica della Puglia-MiC, è stato dichiarato **di interesse storico particolarmente importante** ai sensi degli articoli 10 c. 3, 13, 14 del d. lgs. n. 42/2004.*

---

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

---

© 2025 Cacucci Editore – Bari

Via Nicolai, 39 – 70122 Bari – Tel. 080/5214220

<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: [info@cacucci.it](mailto:info@cacucci.it)

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

## Indice

Autori	IX
Presentazione	1
<i>di</i> <b>Gaspere Falsitta, Gaetano Ragucci, Pietro Selicato</b>	
Considerazioni intorno alla natura della giustizia nell'imposta	5
<i>di</i> <b>Gaspere Falsitta</b>	
Sussidiarietà orizzontale, sviluppo sociale e potere pubblico	45
<i>di</i> <b>Franco Gallo</b>	
El principio de capacidad contributiva ¿una estrella en declive?	57
<i>di</i> <b>María Teresa Soler Roch</b>	
Derecho supletorio, asimetrías normativas y preceptos de eficacia jurídica limitada en el derecho tributario	69
<i>di</i> <b>Pedro M. Herrera Molina</b>	
Funzione fiscale, giustizia distributiva e Stato democratico: le premesse costituzionali	87
<i>di</i> <b>Pietro Selicato</b>	
La straordinarietà nella valutazione di legittimità costituzionale e di conformità al diritto UE dei tributi	123
<i>di</i> <b>Fabrizio Amatucci</b>	
European Tax legislation – A Challenge to Tax Justice Why the European Court of Justice needs to become a Court of Tax Justice!	139
<i>di</i> <b>Johanna Hey</b>	
Capacità contributiva e tributi disincentivanti	159
<i>di</i> <b>Antonio Felice Uricchio</b>	
La giustificazione costituzionale dell'Irap tra il principio di ragionevolezza e il principio di capacità contributiva	189
<i>di</i> <b>Giuseppe Corasaniti</b>	

Ambito di applicazione dell'art. 53, tributi e altre prestazioni imposte <i>di Mario Aulenta</i>	213
Capacità contributiva effettiva e progettazione giuridica del reddito nel concordato biennale <i>di Alessandro Giovannini</i>	239
L'imposta personale sul reddito complessivo e la crisi della progressività <i>di Loredana Carpentieri</i>	257
Gli effetti delle deduzioni e delle detrazioni sulla progressività dell'Irpef <i>di Gaetano Ragucci</i>	275
Le evoluzioni del contraddittorio procedimentale <i>di Salvatore Muleo</i>	293
La tutela dell'affidamento nello Statuto riformato <i>di Mauro Trivellin</i>	311
Il nuovo regime delle invalidità degli atti nella riforma dello Statuto dei diritti del contribuente <i>di Andrea Carinci</i>	333
La disposizione dello Statuto del contribuente sull'inutilizzabilità di prove raccolte "in violazione di legge" non è chiara come sembra? <i>di Roberto Schiavolin</i>	351
La nuova vita del Garante del contribuente <i>di Francesco d'Ayala Valva</i>	363
Il giudice tributario dopo le riforme <i>di Massimo Basilavecchia</i>	377
Il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva. La sua applicazione nel diritto tributario spagnolo <i>di José Manuel Tejerizo López</i>	391
Le "misure fiscali premiali" nella Composizione Negoziata della Crisi d'impresa <i>di Francesco Pistolesi</i>	423

---

Il modello del binario unico nella determinazione dell'imponibile IRES e l'equità del prelievo	441
<i>di Giuseppe Zizzo</i>	
Considerazioni critiche sulla disciplina delle società di comodo, anche alla luce delle recenti aperture nella giurisprudenza di legittimità	449
<i>di Antonio Viotto</i>	
Osservazioni critiche sulla tesi della successione dei soci nei debiti fiscali delle società di capitali estinte	479
<i>di Paolo Piantavigna</i>	
Attualità degli studi di Francesco Moschetti sul rapporto fra l'Iva e il principio di capacità contributiva	495
<i>di Filippo Cicognani</i>	
I patti di famiglia. Il passaggio generazionale e coniugale di aziende e di partecipazioni	513
<i>di Gianfranco Gaffuri</i>	
Regime fiscale delle liberalità indirette	531
<i>di Alberto Maria Gaffuri</i>	
Soggettività tributaria, responsabilità e giurisdizione nell'imposta di soggiorno	545
<i>di Maria Pia Nastri</i>	
Certificazione dei contratti di lavoro e qualificazione del fatto economico a rilevanza tributaria	565
<i>di Simone Francesco Cociani</i>	
Riforma degli enti sportivi dilettantistici e agevolazioni fiscali: alcune riflessioni	585
<i>di Stefano Fiorentino</i>	



## **Autori**

### **Gaspare Falsitta**

Professore Emerito di Diritto Tributario – Università di Pavia

### **Franco Gallo**

Professore emerito di Diritto Tributario – Università LUISS

### **María Teresa Soler Roch**

Professore Emerito di Diritto Finanziario e Tributario, Università di Alicante

### **Pedro M. Herrera Molina**

Catedrático di Diritto Finanziario e Tributario, UNED Madrid

### **Pietro Selicato**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Roma “La Sapienza”

### **Fabrizio Amatucci**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università Federico II di Napoli

### **Johanna Hey**

Professore di Diritto Tributario e Direttore dell'Istituto di studi fiscali dell'Università di Colonia

### **Antonio Felice Uricchio**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”

### **Giuseppe Corasaniti**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Brescia

**Mario Aulenta**

Professore Associato di Diritto Tributario – Università degli Studi di Bari “Aldo Moro”

**Alessandro Giovannini**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Siena

**Loredana Carpentieri**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Napoli Parthenope

**Gaetano Ragucci**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Milano

**Salvatore Muleo**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università della Calabria

**Andrea Carinci**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

**Roberto Schiavolin**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Padova

**Francesco d’Ayala Valva**

Professore Ordinario di Diritto Tributario

**Massimo Basilavecchia**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Teramo

**José Manuel Tejerizo López**

Professore Emerito di Diritto Finanziario e Tributario, UNED Madrid

**Francesco Pistolesi**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Siena

**Giuseppe Zizzo**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università LIUCC

**Antonio Viotto**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università Ca’ Foscari Venezia

**Paolo Piantavigna**

Professore Associato di Diritto Tributario – Università degli Studi di Pavia

**Filippo Cicognani**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Alma Mater Studiorum - Università di Bologna

**Gianfranco Gaffuri**

Già Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Milano

**Alberto Maria Gaffuri**

Professore Associato di Diritto Tributario – Università degli Studi di Milano – Bicocca

**Maria Pia Nastri**

Professore Associato di Diritto Tributario – Università degli Studi Suor Orsola Benincasa – Napoli

**Simone Francesco Cociani**

Professore Associato di Diritto Tributario – Università degli Studi di Perugia

**Stefano Fiorentino**

Professore Ordinario di Diritto Tributario – Università degli Studi di Napoli Parthenope



# La giustificazione costituzionale dell'Irap tra il principio di ragionevolezza e il principio capacità contributiva

di Giuseppe Corasaniti

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Le tesi della dottrina a sostegno della compatibilità dell'Irap con il principio di capacità contributiva. – 2.1. La teoria del “beneficio”. – 2.2. Le forti critiche della dottrina (maggioritaria) concernenti la incostituzionalità dell'Irap per violazione del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza. – 3. La costituzionalità dell'Irap alla luce del principio di ragionevolezza e di capacità contributiva nella giurisprudenza della Consulta. – 3.1. Brevi cenni alla determinazione della base imponibile Irap degli intermediari finanziari alla luce della giurisprudenza costituzionale ed europea. – 4. Osservazioni conclusive: verso il graduale superamento dell'Irap nella legge delega per la riforma del sistema fiscale.

## 1. *Premessa*

L'introduzione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (d'ora in poi, l'Irap)<sup>1</sup>, accompagnata dall'eliminazione di numerose imposte, tasse e contributi, dalla revisione dell'Irpef e dal riordino della fiscalità locale, ha rappresentato un passaggio cruciale nella riforma del sistema tributario italiano. Tale riforma – come si ricorderà - aveva trovato il proprio fondamento nella legge finanziaria del 1997<sup>2</sup>, con la quale il Governo era stato delegato, tra le altre cose, ad emanare<sup>3</sup>, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali, il decreto legislativo recante l'istituzione di tale imposta, il cui presup-

---

<sup>1</sup> L'Irap è stata istituita con il d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, la revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e l'istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché il riordino della disciplina dei tributi locali.

<sup>2</sup> Approvata con la l. 23 dicembre 1996, n. 662, recante le misure di razionalizzazione della finanza pubblica.

<sup>3</sup> Cfr. art. 3, commi 143-148, l. 1996, n. 662.

posto è rappresentato dall'esercizio di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi.

L'introduzione di un tributo sulla sola potenzialità economica espressa dalla organizzazione produttiva – qual è, per l'appunto, l'Irap – ha così portato nuovamente all'attenzione degli studiosi "storiche" questioni interpretative, strettamente collegate alla nozione costituzionale di capacità contributiva. L'istituzione di tale imposta, invero, ha sollevato innumerevoli dubbi di compatibilità con l'art. 53 Cost., nella misura in cui essa prescinde da un'effettiva manifestazione di ricchezza, sollevando così interrogativi sulla legittimità costituzionale di un'imposizione di tal genere, basata sulla sola struttura organizzativa dell'attività economica e non sui suoi possibili esiti produttivi.

Il presente contributo, pertanto, si propone di analizzare i profili costituzionali dell'imposta in discorso, attraverso la ricostruzione del vivace dibattito dottrinale sorto sulla conformità del suo presupposto ai principi costituzionali, nonché mediante un'analisi critica della giurisprudenza costituzionale maturata nell'ultimo ventennio, nel tentativo di offrire ulteriori spunti di riflessione anche alla luce dei più recenti orientamenti interpretativi.

## 2. *Le tesi della dottrina a sostegno della compatibilità dell'Irap con il principio di capacità contributiva e il principio di eguaglianza*

Come anticipato in premessa, l'introduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive ha posto il problema del rispetto del principio di capacità contributiva che può giustificarla sul piano costituzionale. Tale argomento, oggetto anche di definitivo giudizio da parte della Corte costituzionale<sup>4</sup>, è stato affrontato dalla più autorevole dottrina, dal cui dibattito sono emerse contrapposte ma, al tempo stesso, valide tesi argomentative.

In particolare, la dottrina si è divisa su due impostazioni secondo cui, in base ad una prima corrente di pensiero<sup>5</sup>, l'Irap è rispettosa degli artt. 3 e 53 Cost., in quanto colpisce una organizzazione che si esprime in atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari economicamente apprezzabili; secondo altra scuola di pensiero, invece, l'imposta è in contraddizione rispetto ai citati dettami costituzionali, poiché potenzialmente idonea a creare un ingiusto depauperamento patrimoniale nelle ipotesi in cui il soggetto passivo

---

<sup>4</sup> Cfr. Corte Cost., 21 maggio 2001, n. 156.

<sup>5</sup> Seguono tale impostazione, GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 633; ID., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, p. 131 ss.; FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. tributario*, 1998, p. 457

non abbia percepito la disponibilità finanziaria sufficiente per effettuare il pagamento del tributo<sup>6</sup>.

Più nello specifico, secondo autorevole dottrina<sup>7</sup>, la conformità costituzionale dell'Irap con l'art. 53 Cost. deve essere ricercata nell'ambito della nozione di capacità contributiva intesa quale criterio di riparto del carico pubblico, vale a dire in una nozione in cui non assume alcun rilievo la necessaria esistenza di una ricchezza di contenuto materiale e patrimoniale. In forza di tale interpretazione, dunque, il legislatore ordinario può assumere, quale soggetto passivo d'imposta idoneo a concorrere alle spese pubbliche, anche colui che pone in essere presupposti aventi una rilevanza economico-sociale, indipendentemente dalla sua forza economica a contenuto patrimoniale, purché, come confermato dalla stessa Consulta<sup>8</sup>, tali presupposti siano oggettivamente rilevabili, si prestino ad essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti (la regola cd. del *tertium com-*

---

<sup>6</sup> La dottrina tradizionale, invece, riduce i tributi legittimamente istituibili solo a quelli il cui presupposto esprima una capacità contributiva "qualificata" e cioè, nella sostanza, il reddito, il patrimonio e il consumo. Cfr. MANZONI-VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Milano, Giappichelli, 2007, p. 40; FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. tributario*, 1997, 1, p. 500 ss.; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in PERRONE - BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Esi, Napoli, 2006, p. 46 ss.; ID., *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. tributario*, 1999, I, p. 735.

<sup>7</sup> GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, cit., p. 633; ID., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, cit., p. 131 ss.;

<sup>8</sup> Cfr. Corte Cost., 4 maggio 1995, n. 143, in *Giur. Cost.*, 1995, 1219 ss. La Corte ha dichiarato in tale sentenza manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, 6° comma, d.l. 19 settembre 1992, n. 333, conv. in l. 8 agosto 1992, n. 359, sollevata con riferimento all'art. 53 Cost. Ci si riferisce in particolare alla sentenza di legittimità costituzionale relativa alla disposizione normativa concernente l'applicazione dell'imposta straordinaria sui saldi di conto corrente o deposito bancario esistenti alla data del 9 luglio 1992. La Corte ha precisato che «la capacità contributiva ... va ravvisata in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate al legislatore, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della arbitrarietà ed irrazionalità». Ciò posto, i giudici della Consulta dopo aver sottolineato che il tributo in esame ha inciso sui depositi con un'aliquota di "contenuta entità tale da non potersi ragionevolmente considerare ablativa del patrimonio del soggetto" tanto più che "trattasi di un'imposizione *una tantum*", affermano che i saldi contabili, in quanto "normalmente rappresentativi di mezzi patrimoniali propri del titolare del conto" possono sicuramente essere assunti quali indici di capacità contributiva. «Nel caso di non coincidenza tra titolare del deposito ed effettivo titolare dei mezzi finanziari depositati», ciò che rileva è che l'imposta colpisca "il bene indice di ricchezza nella sua oggettività", concludendo che "non irragionevolmente la legge pone (il tributo) a carico di colui che ne risulta

*parationis*) e siano pur sempre misurabili economicamente<sup>9</sup>. La scelta dei presupposti, pertanto, non è arbitraria, ma deve rispettare, da un lato, i principi di coerenza e razionalità del sistema fiscale (fattori esogeni) e, dall'altro, la rilevanza sociale di entità economiche, (rilevanza) che, nello specifico caso dell'Irap, è incentrata sull'organizzazione produttiva (fattore endogeno)<sup>10</sup>.

Una conclusione di tal genere può dirsi accettabile se si ragiona in termini di equità distributiva in base ai principi di coerenza, ragionevolezza e di logicità<sup>11</sup>,

---

detentore, indipendentemente da eventuali rapporti sottostanti con altri soggetti».

Cfr. Corte Cost., 22 aprile 1997, n. 111. In particolare in tale sentenza, relativa all'I.c.i., la Corte ha escluso che l'I.c.i., colpendo soltanto i cespiti aventi natura immobiliare, violi il principio di uguaglianza e di capacità contributiva, in quanto «l'ampia discrezionalità riservata al legislatore in relazione alle varie finalità cui di volta in volta si ispira l'attività di imposizione fiscale »consente a quest'ultimo «sia pure con il limite della non arbitrarietà, di determinare i singoli fatti espressivi della capacità contributiva che quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice rivelatore di ricchezza (reddito, consumo, patrimonio nella sua oggettività, ovvero nel momento specifico del suo incremento, ecc.». La Corte, pur richiamando l'ampia discrezionalità del legislatore, non ha mancato di riconoscere che è e resta compito della Corte stessa verificare, alla stregua del parametro racchiuso nell'art. 53 Cost., «la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione».

Cfr. Corte Cost., 5 febbraio 1996, n. 21. Anche in tale sentenza, relativa all'I.s.i., la Consulta ha risposto ai contribuenti che lamentavano una discriminazione, per effetto del diverso trattamento fatto ai possessori di immobili e ai possessori di immobili di altra natura: «in proposito non si può non rammentare il principio secondo il quale resta affidata alla discrezionalità del legislatore l'individuazione delle situazioni espressive della idoneità dei singoli cittadini all'obbligazione di imposta, salvo il controllo di costituzionalità sotto il profilo della non arbitrarietà e non irrazionalità». Cfr. Corte Cost., 31 marzo 1965, n. 16. In tale risalente sentenza, relativa alla tassazione delle rendite catastali, la Corte ha affermato che «la capacità contributiva non è rivelata soltanto dal reddito che percepisce di fatto la persona gravata dal tributo; quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico, dalla produttività e non dal prodotto reale».

<sup>9</sup> Cfr. GALLO, (voce) *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. del diritto*, aggiornamento 2001, p. 659.

<sup>10</sup> Cfr. GALLO, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, in Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999, in allegato *Fisco*, 1999, 29 del 19 luglio 1999, pp. 27-28.

<sup>11</sup> Cfr. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, cit., pp. 637-638, il quale afferma che si può dare un giudizio politico negativo sulla scelta del Legislatore ma non può negarsi la coerenza al principio di capacità contributiva inteso come criterio di riparto, razionale ed equo del carico pubblico. Nell'ottica dell'equità distributiva e dell'interscambiabilità

sicché, nel sottolineare l'immanenza del principio di uguaglianza in quello di capacità contributiva, è importante che l'estrapolazione di situazioni differenziate non sia arbitraria, ma conseguenza dell'applicazione di equi e ragionevoli criteri distributivi tra contribuenti<sup>12</sup>. Riprendendo le parole di un Autore<sup>13</sup>, dunque, «un limite sussiste a carico del legislatore, ma esso va tratto non dal principio di capacità contributiva inteso come capacità economica a contenuto patrimoniale (concorrente con quello di uguaglianza), bensì da quello stesso di uguaglianza... Se si preferisce può anche dirsi che una garanzia a livello costituzionale sussiste; essa però trova il suo fondamento nel principio di equità distributiva, nel principio (suo corollario) di non discriminazione e nella esigenza di tutela dei diritti inviolabili, compreso quella alla libera e dignitosa sussistenza», di talché «per chiamare un soggetto a concorrere alle pubbliche spese "in ragione" della sua capacità contributiva è sufficiente che tale soggetto ponga in essere fatti o eventi economicamente apprezzabili che valga la pena di assoggettare a tassazione per la loro particolare rilevanza sociale e per il vantaggio (anche non patrimoniale) che egli ne può trarre in termini di mera potenzialità economica»<sup>14</sup>.

In altri termini, occorre spostare la questione della legittimità costituzionale del tributo regionale in discorso dalla rigida alternativa circa la sussistenza o meno dell'indice fattuale della capacità contributiva ad una più attenta e concreta valutazione dei profili di razionalità ed equità distributiva di una scelta che discrimina fiscalmente i soli gestori di attività produttive a fronte di spese pubbliche rispondenti ad interessi generali della collettività<sup>15</sup>. Peraltro, l'istituzione dell'Irap è parsa altresì coerente con lo spirito e la letteralità di cui all'art. 53, comma 1, Cost., se tale disposizione viene interpretata non come una norma

---

tra l'art. 53, comma 1, e l'art. 3 Cost., la giurisprudenza della Consulta ha ammesso la legittimità costituzionale di presupposti che esprimono una capacità contributiva in termini di mera potenzialità economica o oggettiva. Cfr. GALLO, (voce) *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, cit., p. 665, il quale richiama a tal riguardo anche M. Paladin, *Il principio di uguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in *Riv. dir. tributario*, 1997, I, p. 307 ss.

<sup>12</sup> Cfr. GALLO, (voce) *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, cit., p. 668, il quale sulla connessione tra il principio di uguaglianza e il criterio di ragionevolezza, e sul rapporto tra quest'ultimo criterio e quelli di coerenza, proporzionalità e adeguatezza rinvia a CORASANITI, *Introduzione a lavori del Seminario*, in *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Atti del Seminario di studi (Roma, 13-14 ottobre 1992), Milano, 1994, p. 1 ss.

<sup>13</sup> Cfr. GALLO, (voce) *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, cit., p. 668.

<sup>14</sup> Cfr. GALLO, *op. ult. cit.*, p. 668.

<sup>15</sup> Cfr. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, cit., p. 473.

che individua manifestazioni specifiche e tipizzate di capacità contributiva, ma come una disposizione che, nel fare riferimento al “sistema” tributario, presuppone una pluralità di tributi e, di conseguenza, una varietà di indici di capacità contributiva.

L'unica condizione è che per ciascuna ipotesi applicativa sussista un effettivo collegamento con fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica in termini di valutabilità in denaro (e non certamente in termini di “appartenenza”) e, nel caso dell'Irap, tali fatti e situazioni sono identificabili nei singoli fattori della produzione<sup>16</sup>. Inoltre, secondo tale (minoritario) orientamento dottrinale, se si dovesse accogliere l'interpretazione dominante dell'art. 53 Cost., che – come anticipato e come si vedrà più avanti – enfatizza i profili patrimoniali del contribuente, si dovrebbe pervenire alla incostituzionalità non solo dell'Irap, ma anche delle imposte che colpiscono le emissioni inquinanti (e che non assumono alcuna rilevanza in termini economico-patrimoniali) o delle accise pagate dai produttori per le quali non è previsto l'obbligo di rivalsa sul consumatore.

Ad analoghe conclusioni è pervenuto altresì un altro Autore<sup>17</sup>, che riconosce la legittimità costituzionale dell'Irap, facendo riferimento, come per l'Iva per quanto concerne il contribuente di diritto, al dominio dei fattori produttivi. Nell'ambito Iva, accanto alla capacità contributiva manifestata dal consumatore (contribuente di fatto), che è denunciata dall'acquisto del bene o del servizio<sup>18</sup>, si affianca difatti anche l'autonoma capacità contributiva del contribuente di diritto, che partecipa allo scambio in quanto esercente un'impresa commerciale o un'attività di lavoro autonomo<sup>19</sup>. L'esercizio di un'attività produttiva, quindi, denota l'esplicazione di una forza economica che ben si esprime nell'organizzazione dei fattori della produzione, fattori che non sono riducibili al puro lavoro personale, ma che coinvolgono l'utilizzazione di lavoro altrui, di beni durevoli, di

---

<sup>16</sup> Cfr. GALLO, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, cit., pp. 29-30. Nel caso dell'Irap, tali fatti e situazioni sono identificabili nei singoli fattori della produzione (lavoro, capitale, funzione organizzativa del gestore) patrimonialmente rilevanti e, in concreto, remunerati in termini di salari, interessi o di profitti.

<sup>17</sup> In tal senso si veda BATISTONI FERRARA, (voce) *Capacità contributiva*, in *Enc. Dir.*, aggiornamento, Milano, 1999, III, p. 355; ID., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. tributario*, 2000, I, p. 95 ss.

<sup>18</sup> L'incidenza del tributo è assicurata dalla rivalsa.

<sup>19</sup> Il rispetto della capacità contributiva non “postula l'identità tra soggetto obbligato verso l'ente impositore e soggetto inciso dal tributo” e di conseguenza “il concorso nelle spese pubbliche può essere realizzato prescindendo da un'obbligazione tributaria a carico del contribuente di fatto”. In tal senso si veda BATISTONI FERRARA, (voce) *Capacità contributiva*, cit., p. 354.

capitali propri, ovvero di prestito. Non si nega<sup>20</sup>, tuttavia, come l'esercizio di un'attività di lavoro autonomo o di impresa possa essere assunta quale indice indiretto di forza economica, al pari di quanto accade anche con riferimento alla stipulazione di negozi giuridici (imposta di registro), o ai fatti di spesa, che di per sé non costituiscono indice certo di capacità economica<sup>21</sup>.

Il dubbio, pertanto, è se il requisito della effettività della capacità contributiva<sup>22</sup> debba comunque determinare un'imposizione fondata su indici comportanti la certezza dell'esistenza di una forza economica, esprimibile in termini di ricchezza patrimonialmente rilevante, oppure se possa dirsi sufficiente una elevata probabilità della sua esistenza.

A tale dubbio, la dottrina minoritaria giunge alla conclusione che, se si dovesse ammettere un'interpretazione restrittiva, si dovrebbe pervenire all'illegittimità costituzionale di una serie rilevante di altri tributi, caratterizzati dalla connessione della manifestazione della capacità contributiva a indici indiretti<sup>23</sup>.

## 2.1 La teoria del "beneficio"

Un'altra giustificazione costituzionale dell'Irap si basa sul c.d. principio del beneficio, secondo cui i tributi sono applicati a carico di chi trae vantaggio dal godimento dei servizi pubblici<sup>24</sup>. Secondo tale impostazione, pertanto, presup-

<sup>20</sup> Sul punto si veda BATISTONI FERRARA, *op. ult. cit.*, p. 355.

<sup>21</sup> BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, cit., p. 95.

<sup>22</sup> La Corte costituzionale ha più volte affermato che per "capacità" deve intendersi un'idoneità effettiva: l'attitudine a contribuire non può essere meramente fittizia. Cfr. Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200, in DE MITA, *Fisco e Cost.*, cit., pp. 483-490; 12 luglio 1967, n. 109, *ivi*, 253; 26 giugno 1965, n. 50, *ivi*, 206-211.

<sup>23</sup> Sul punto si veda BATISTONI FERRARA, *op. ult. cit.*, pp. 355-356. Anche nelle imposte di fabbricazione, il soggetto inciso dal tributo è il consumatore finale, anche se il versamento è imposto al fabbricante prevedendo espressamente il diritto di rivalsa o strutturando il tributo in modo tale da consentire la traslazione in capo al consumatore. Rispetto alle accise, per le quali non è previsto l'obbligo di rivalsa sul consumatore, il legislatore ha tenuto conto della manifestazione di forza economica denunciata dal consumatore, e dunque della capacità contributiva di quest'ultimo, ma siffatta manifestazione, a pena di considerarne l'illegittimità costituzionale, non è sufficiente a giustificare costituzionalmente l'anticipazione del tributo da parte del fabbricante e del complesso degli obblighi strumentali che incidono definitivamente sul patrimonio dei soggetti di diritto del tributo.

<sup>24</sup> Fanno riferimento al criterio del beneficio BOSI - GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998, 187; GALLO, *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, in *Rass. trib.*, 1995, I, p. 282; ID., *Per un progetto di federalismo fiscale*, in *Rass. trib.*, 1995, II, 1841; ID., *La tassazione dei redditi di impresa: i difetti e le proposte di modifica*, cit., p. 132; ID.,

posto dell'Irap è l'esistenza di un'attività organizzata per la produzione di beni e servizi, (attività) che, in quanto tale, trae vantaggio dai servizi pubblici, soprattutto locali, e crea costi per la collettività.

È opportuno segnalare che la giustificazione economica elaborata dall'autorevole studioso americano *Studenski* a fondamento della tassazione del valore aggiunto economico prodotto dalle imprese (cd. "*net-value output*, ovvero "*value added*") è proprio rinvenibile nella teoria del beneficio, in quanto il valore della produzione netta (al netto, cioè degli ammortamenti) è assunta come una fra le grandezze economiche più appropriate a compensare l'amministrazione pubblica per i servizi non vendibili con cui la stessa amministrazione ha contribuito al processo produttivo<sup>25</sup>. Ed infatti, secondo tale teoria, il valore aggiunto prodotto deriva dallo svolgimento di un'attività organizzata che si realizza anche attraverso servizi resi dalle amministrazioni locali<sup>26</sup>.

In particolare, il criterio giustificativo è identificato nella variante della remunerazione dei servizi resi dagli enti pubblici (cd. *cost of service variant*): l'ente pubblico è quindi assimilato ad un fattore della produzione e la remunerazione dei servizi da esso resi prescinde dal concreto risultato (utile o perdita) conseguito dalle imprese<sup>27</sup>.

---

Ratio e struttura dell'Irap, cit., p. 629; NARDUZZI, *L'Irap stimola la ricerca dell'efficienza economica*, in *Italia Oggi* del 7 giugno 1997; VALENZANO, *L'Irap e la via italiana al federalismo*, in *Boll. tributario informaz.*, 1998, p. 425.

<sup>25</sup> In particolare, è stato affermato "Since the services furnished by government to business enterprises increase their productive and earning powers, it seems appropriate that the enterprises should make contributions to the public treasury for the defrayment of at least a part of the costs of these services. In a word, since these services are furnished in each case to the enterprise, or to the group of producers comprising it, as a unit, rather than to each producer therein separately, it seems wise and proper that their costs should be met in part at least from the earnings of the enterprise or group likewise as a unit, rather than exclusively from the shares in these earnings received by individual producers. Therein is found the essence of the theory of business taxation and the main justification for it...". Cfr. STUDENSKI, *Toward a theory of business taxation*, in *Journal of political economy*, 1940, p. 630.

<sup>26</sup> Cfr. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, cit., p. 635.

<sup>27</sup> "The general-benefit theory of business taxation has two variants: the cost of service variant and the partnership variant. According to the former, the relation of government to business is very largely that of an external agent supplying services thereto and entitled to payment therefrom for the cost of such services, irrespective of whether the business enterprise earns a profit or not. Business enterprises should be taxed, in accordance with this theory, on the basis of their capital assets, gross earnings, or "net-value output" (otherwise known as 'value added') at proportional rates. For it is assumed that all business partake of the general services of government more or less in

Se invece si considera il principio della collaborazione (cd. “*partnership principle*”), l’ente pubblico che eroga servizi alle imprese è assimilato ad uno socio (cd. *partner*), interessato all’andamento economico delle imprese beneficiarie dei servizi pubblici. Di conseguenza, in base a tale ultimo principio, la forma di tassazione più appropriata sarebbe quella basata sul reddito netto con aliquota proporzionale<sup>28</sup>.

Riprendendo un concetto di *Studenski*<sup>29</sup>, che ha più approfondito lo studio delle imposte sul valore aggiunto economico, è stato sostenuto dalla Commissione di studio per il decentramento fiscale<sup>30</sup> che, accanto alla tradizionale capacità contributiva associata all’attività del *businessman*, quale fattore della produzione, è individuabile anche un’autonoma capacità contributiva associata al *business*, inteso quale organizzazione complessa che svolge l’attività di impresa. Pertanto, l’impresa esprime una capacità contributiva impersonale, derivante dalla concreta combinazione di uomini, capitali, macchine, materiali, conoscenze tecniche, capacità imprenditoriali e manageriali, nonché dalla collaborazione dello Stato e dell’intera società. L’impresa è quindi espressione di una capacità contributiva autonoma “reale” separata dalla capacità contributiva “personale” propria dei singoli individui, proprietari, percettori di redditi o consumatori.

Tuttavia, è importante osservare che, conformemente alla teoria della capacità contributiva autonoma “reale” associata all’impresa, lo stesso *Studenski* ha individuato, quali indici rivelatori di capacità contributiva oggettiva, l’ammontare del reddito netto e la sua relazione al patrimonio, al fine di consentire alle imprese di sopportare l’onere fiscale, tenuto conto delle esigenze e necessità delle attività

---

proportion to their size and volume operations...”. Così, *STUDENSKI, Toward a theory of business taxation, op. cit.*, p. 630.

<sup>28</sup> “...According to the second theory (*the partnership variant*), the relation of government to business is that of a partner actively participating in the work of every enterprise and having a claim on its profits, which it enforces through taxation. But government is a peculiar partner: it is interested in the procurement of a share profits of the business, but only in an incidental way. The primary objective of its participation in the activities of business enterprises is to aid the producers engaged therein to earn their incomes and to produce the goods and services required by the society. When business enterprises do not earn profits, government, as a partner, sustains losses in the sense that it does not receive any reimbursement for the outlays it has made, for the benefit of the enterprises. In accordance with the state-partnership theory, business enterprises should be taxed on their net incomes, at proportional rates...”. Cfr. *STUDENSKI, Toward a theory of business taxation, cit.*, p. 630.

<sup>29</sup> Cfr. *STUDENSKI, Toward a theory of business taxation, cit.*, p. 624.

<sup>30</sup> Il testo della *Relazione finale* della Commissione di studio per il decentramento fiscale è stato pubblicato in *Quaderni regionali*, n. 1-2/1996.

produttive, senza porre le imprese stesse in una posizione di svantaggio competitivo rispetto alle altre<sup>31</sup>.

## 2.2 *Le forti critiche della dottrina (maggioritaria) concernenti la incostituzionalità dell'Irap per violazione del principio di capacità contributiva e del principio di uguaglianza*

Come si è tentato di evidenziare nei paragrafi precedenti, le principali critiche che sono state mosse all'Irap sotto il profilo della sua legittimità costituzionale traggono origine dalla circostanza che essa si sostanzierebbe in un prelievo riferito ad una mera potenzialità economica, atteso che il valore aggiunto prodotto non sarebbe indice sufficiente a dimostrare la capacità economica delle imprese<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> A tal riguardo, l'Autore osserva “*it would seem as if the best measures of the impersonal taxpaying ability of a business enterprise are the amount of its net income and the relation thereof to its capital*. For these two measures, taken together, determine the capacity of the enterprise to take care of the demands of its owners for reasonable profits, to provide necessary additions to its capital, and to take care of its other less urgent needs, such as those of paying bonuses to management and granting wage increases or other improvements in the conditions of work to labor. They determine accordingly the extent to which the enterprise may be able to sustain taxation, reducing its capacity to do these various things, without being placed in a position of competitive disadvantage as against other enterprises...”. Cfr. STUDENSKI, *Toward a theory of business taxation*, cit., p. 634-635.

<sup>32</sup> Hanno sollevato dubbi sulla costituzionalità dell'Irap, FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. dir. tributario.*, 1997, p. 500 ss.; DE MITA, *Irap e Irpef, fantasia e acrobazie*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 ottobre 1997; ID., *Ricorso alla Consulta: la sentenza è scontata*, *ivi*, 16 ottobre 1998; ID., *Sulla costituzionalità il rebus della capacità contributiva*, *ivi*, 4 maggio 1999; NUZZO, *Imprese deboli a rischio se la produzione è tassata*, *ivi*, 19 novembre 1997; BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. tributario.*, 1997, p. 638 ss.; SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. tributario*, 1998, p. 737 ss.; FERLAZZO NATOLI-COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, in *Boll. tributario informaz.*, 1998., p. 649 ss.; SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 1627 ss.; SALVETTI, *L'attività autonomamente organizzata nell'Irap. Profili di illegittimità costituzionale con riferimento agli esercenti arti e professioni*, in *Boll. tributario informaz.* 1998, p. 1686; INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Riv. dir. tributario*, 1999, p. 47 ss.; GRASSI, *L'Irap: un tributo che esige una rilettura (poco convincente) dell'art. 53 della Costituzione*, in *Fisco*, 1999, p. 11136 ss.; VICINI RONCHETTI, *Profili dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. e prat. trib.*, 1999, p. 775 ss.; REDÌ, *Irap: presupposto d'imposta e capacità contributiva*, in *Boll. tributario informaz.*, 1998, p. 914 ss.; LUPI, *L'Irap fra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1407

A tale conclusione si giunge se si accoglie la nozione di capacità contributiva accettata dalla dottrina dominante, da intendersi quale idoneità soggettiva a concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità o forza economica<sup>33</sup>. Secondo tale linea di pensiero, in particolare, gli indici rivelatori di capacità contributiva presuppongono una manifestazione di forza economica effettiva ed attuale, cosicché il presupposto del tributo deve necessariamente includere un elemento patrimoniale, quale il reddito, il patrimonio, o il consumo<sup>34</sup>: poiché l'esercizio di un'attività produttiva non comporta necessariamente l'attribuzione all'esercente di situazioni e rapporti espressivi di un valore patrimoniale netto corrispondente al valore della produzione, l'Irap dovrebbe dirsi quindi non compatibile con l'art. 53 Cost.

Infondate, pertanto, sarebbero le interpretazioni che, destinate a giustificare il tributo regionale in discorso, hanno fatto leva su concetti astratti, come quello del "consumo dei servizi pubblici" (cd. teoria del "beneficio"), o quello delle "ricchezza prodotta presso l'impresa" da ripartire in retribuzioni, interessi e profitti<sup>35</sup>.

In primo luogo, sembra irrilevante, ai fini del principio di capacità contributiva, giustificare l'Irap nella logica della teoria del "beneficio", per effetto del quale l'organizzazione produttiva, traendo vantaggio dai servizi pubblici, soprattutto locali, e creando costi per la collettività, deve coprire tali costi con il tributo regionale<sup>36</sup>. Invero, sebbene sul piano economico sia razionale dimostrare che

---

ss.; AA.Vv., *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, Atti del Convegno di Studi di Pisa del 12 marzo 1999, cit.

<sup>33</sup> Pertanto, per ogni singolo "concorso alle spese pubbliche", la capacità contributiva è il presupposto, il limite massimo, il parametro del prelievo. Per tutti si veda MOSCHETTI, *La capacità contributiva, profili generali*, in *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI A. (a cura di), Padova, 1994, I, p. 229.

<sup>34</sup> Il presupposto impositivo deve consistere in un rapporto o in una situazione suscettibile di essere scambiato sul mercato con denaro, per soddisfare i bisogni del titolare.

<sup>35</sup> Forti critiche alle menzionate teorie sono state avanzate da FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, cit.; DE MITA, *Irap e Irpef, fantasia e acrobazie*, cit.; NUZZO, *Imprese deboli a rischio se la produzione è tassata*, cit.; BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, cit.; FERLAZZO NATOLI-COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di costituzionalità*, cit.; REDI, *Irap: presupposto d'imposta e capacità contributiva*, cit.; SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, cit.; MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, in Atti del Convegno di studi di Pisa del 12 marzo 1999, in *Fisco*, Allegato al n. 29 del 19 luglio 1999.

<sup>36</sup> Cfr. Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Relazione finale*, op. cit., 272. Autorevole dottrina aveva affermato che "l'avvento del federalismo dovrebbe portare alla rivalutazione del principio del beneficio, secondo cui i tributi vanno applicati

alla produzione concorrano anche beni e servizi pubblici indivisibili<sup>37</sup>, sul piano giuridico, almeno nella interpretazione prevalente<sup>38</sup>, la capacità contributiva non può essere collegata al godimento dei servizi pubblici, ma solo ad indici di ricchezza del contribuente<sup>39</sup>.

---

a carico di chi trae vantaggio dal godimento dei pubblici servizi resi dall'ente locale. Cfr. Gallo, *Il federalismo fiscale "cooperativo"*, cit., 282. L'Autore aveva ulteriormente sostenuto la necessità di lasciare all'ente locale la disciplina di alcuni importanti elementi del tributo "quantomeno per quei prelievi che fanno esplicito riferimento alle qualità e caratteristiche dei servizi offerti" ovvero di "tributi che siano in grado di esprimere una capacità contributiva regionale o locale in relazione ai servizi resi nel territorio regionale o locale". Cfr. GALLO, *Per un progetto di federalismo fiscale*, cit., 1481-1482.

<sup>37</sup> In tal senso si vedano per tutti BOSI-GUERRA, *I tributi nell'economia italiana*, cit., p. 170. Tuttavia, occorre riportare il passo della relazione finale concernente l'attività conoscitiva sull'Irap della Commissione interparlamentare, presieduta dall'On. le Salvatore Biasco, ove si afferma "convince poco la Commissione considerare l'Irap anche come tassa di scopo; come il costo, cioè, dei servizi che l'impresa, lavoratori e mondo finanziario ottengono dalla collettività locale al fine sia di costituire l'ambiente favorevole all'attività produttiva sia di godere di economie esterne. Non convince, perché per quanto risponda ad una controprestazione e a un beneficio, è difficile individuare senza genericità quali siano i servizi ai soci e ai lavoratori dell'impresa cui sia destinato il gettito dell'imposta e perché se la tassa fosse considerata un costo di quei servizi non potrebbe non essere deducibile dal reddito". Cfr. § 8.2. della Relazione finale della Commissione bicamerale sulla riforma fiscale, cit., 12691.

<sup>38</sup> In tal senso si vedano per tutti FANTOZZI, *Diritto tributario, op. cit.*, p. 31; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, cit.*, p. 141. In dottrina, infatti, favorevole a qualificare la capacità contributiva in termini di godimento di servizi pubblici risulta attualmente solo MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, op. cit.*, p. 99, mentre la Corte Costituzionale è ormai allineata verso il rigetto di tale tesi. Cfr. *Corte Cost.*, 16 giugno 1964, n. 45 in DE MITA, *Fisco e Costituzione*, I, cit., 191; 6 luglio 1966, n. 89, *ivi*, 239; 10 luglio 1968, n. 97, *ivi*, 277; 28 luglio 1976, n. 200, *ivi*, 487; 22 aprile 1997, n. 111, in *Dir. e prat. trib.*, 1997, II, p. 598.

<sup>39</sup> È noto in proposito come l'Assemblea costituente non abbia accolto, con la formulazione dell'art. 53 Cost., il principio del beneficio inteso come applicazione del tributo in relazione al godimento dei servizi pubblici da parte del singolo. La netta contrapposizione tra imposizione in base ai benefici ricevuti dai servizi pubblici e quella connessa alla mera capacità contributiva era stata affermata dal Legislatore costituente allorché la Corte di Cassazione aveva proposto di inserire nella Costituzione il principio di capacità contributiva adducendo che esso "mentre esclude il concetto di prestazione corrispettiva dell'obbligazione tributaria in relazione all'indole dei servizi pubblici indivisibili, soddisfa, tra l'altro, alla fondamentale esigenza di minimo imponibile". Cfr. *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente*, vol. V, Tomo II, 176.

Anche se fosse corretta tale interpretazione<sup>40</sup>, la mera idea che il valore aggiunto sia un indice attendibile della fruizione dei servizi pubblici regionali non soddisferebbe il rispetto dell'art. 53 Cost.<sup>41</sup> Invero, l'Irap è destinata, in massima parte, a finanziare la spesa sanitaria delle Regioni e, se fosse stata ispirata ad una *ratio* commutativa, avrebbe dovuto essere applicata a tutte le persone fisiche<sup>42</sup>. L'Irap, invece, è un'imposta che fa gravare il costo della spesa sanitaria solo su particolari contribuenti in base ad una scelta politica di spostamento del carico fiscale verso le categorie produttive (imprese e professionisti)<sup>43</sup>. In altri termini, i soggetti esclusi dal prelievo sicuramente beneficiano dei servizi resi dalla sanità pubblica non meno degli inclusi, cosicché se l'idea-base fosse stata quella commutativa, incongruente sarebbe la scelta dei soggetti passivi da parte del legislatore<sup>44</sup>. Ma a ben vedere, l'Irap non è giustificata dall'idea commutativa, ma dalla

---

<sup>40</sup> Per il rilievo che la misura dei servizi pubblici consumati dalle imprese risulta da indici diversi dal valore aggiunto (potenzialità degli impianti, superficie occupata, numero dei dipendenti ed altri indici extracontabili) si veda LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, op. cit., p. 1412. Esclude una giustificazione dell'Irap basata sul consumo dei servizi pubblici anche SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, op. cit., pp. 1628-1629.

<sup>41</sup> In tal senso SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, cit., 740-741.

<sup>42</sup> Sic MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, cit., p. 36. "Un sistema fiscale costruito sul principio commutativo, ossia sulla rilevanza dell'utilità che il singolo contribuente può ricavare dalle spese sostenute dallo Stato (ammesso e non concesso che tale utilità sia suscettibile di misurazione) sarebbe la codificazione dell'iniquità più smaccata. Ecco perché un tale principio è stato rifiutato dall'Assemblea costituente". Cfr. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, cit., p. 500, il quale sottolinea inoltre l'assunto provocato da tale impostazione dovendosi concludere che i maggiori contribuenti sarebbero da individuare negli indigenti, nelle persone anziane, svantaggiate, disagiate, ecc., proprio in qualità di presumibili maggiori fruitori dei servizi erogati dallo Stato.

<sup>43</sup> In tal senso MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, cit., p. 36, il quale rinvia a BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 642. A tal proposito, si segnala che la Corte di giustizia di primo grado di Reggio Emilia, con la sentenza n. 113/2025, ha stabilito che l'Irap non è dovuta da parte delle associazioni professionali, atteso che il diverso trattamento fiscale tra le persone fisiche e i professionisti parte di un'associazione sarebbe lesivo dei principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., nonché degli altri valori costituzionali a presidio del libero esercizio e dello sviluppo delle attività economiche

<sup>44</sup> In tal senso FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, cit., 473.

concezione di capacità contributiva “reale”, fondata sulla teoria del “potere di dominio dei fattori produttivi”<sup>45</sup>.

Autorevole dottrina<sup>46</sup>, tuttavia, ritiene che l'idea della capacità contributiva potenziale espressa dal mero coordinamento dei fattori produttivi: *i*) crea incoerenza nell'art. 53 tra causa (capacità potenziale) ed effetto (concorso alle spese pubbliche con disponibilità effettiva)<sup>47</sup>; *ii*) ignora che alla base del dovere di solidarietà vi è la persona, che, in quanto tale (e non atomo o individuo), da un lato, è coinvolta nella realizzazione del bene collettivo e, dall'altro, ha diritto ad essere considerata per quello che è e non già per quello che (asseritamente) potrebbe essere (e così deve essere considerato il contribuente che esiste in tutti i suoi aspetti attivi e passivi, non un'immagine parziale di esso)<sup>48</sup>; *iii*) imponendo il prelievo anche al soggetto in perdita, può avere effetti espropriativi e di eliminazione dal mercato di imprese in difficoltà, ponendosi su una linea di sovvertimento della costituzione economica<sup>49</sup>; *iv*) è incoerente con la natura dell'imposta

---

<sup>45</sup> In tal senso anche GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap, op. cit.*, pp. 630-631. Lo stesso Autore aveva rilevato che la giustificazione dell'Irap in base alla teoria del beneficio rappresentava una giustificazione “politica” del nuovo tributo regionale, considerata anche la sua strutturazione come imposta cardine del federalismo fiscale. Pertanto, il medesimo Autore dubitava già in passato della conformità agli artt. 2 e 53 Cost. di un'imposta basata ‘giuridicamente’ sul criterio del beneficio.

<sup>46</sup> In tal senso MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, cit., 36-37, il quale afferma inoltre che i principi ispiratori possono essere traduzione di astratte proposte di economisti ma sono del tutto estranei ai valori costituzionali.

<sup>47</sup> La Corte costituzionale ha più volte affermato che per “capacità” deve intendersi un' idoneità *effettiva*: l'attitudine a contribuire non può essere meramente fittizia. Cfr. *Corte Cost.*, 28 luglio 1976, n. 200, in DE MITA, *Fisco e Cost.*, *op. cit.*, pp. 483-490; 12 luglio 1967, n. 109, *ivi*, 253; 26 giugno 1965, n. 50, *ivi*, 206-211, ove si anticipava che: “se per capacità contributiva deve intendersi l' idoneità soggettiva all' obbligazione di imposta, rilevata dal presupposto al quale la sua prestazione è collegata non appare contestabile che il riferimento di quel presupposto alla sfera dell' obbligato deve risultare da un collegamento effettivo, e che ad un indice effettivo deve farsi capo per determinare la quantità dell' imposta che da ciascun obbligato si può esigere”. In dottrina si veda per tutti TOSI, *Il requisito di effettività*, in *Trattato di diritto tributario*, AMATUCCI A. (diretto da), Padova, 1994, p. 321 ss.

<sup>48</sup> Sulla centralità nella Costituzione italiana dell'idea di persona, nella sua dimensione individuale e sociale, che “si staglia nettamente come concetto unificatore dei diritti di libertà con quelli “sociali”. In tal senso BALDASSARE, *Diritti sociali*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1989, 10, richiamato da ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, p. 198, nota 162.

<sup>49</sup> La spinta dell'Irap all'eliminazione di imprese in perdita confligge con gli artt.

che non può creare o aggravare casi sociali da risolvere (lo Stato fiscale, che crea l'intervento dello Stato sociale, che accentua la pressione fiscale)<sup>50</sup>; *v*) abbandona il concetto di solidarietà che finalizza all'interesse collettivo un'attitudine economica esistente, mentre qui si chiede di concorrere a prescindere dall'esistenza di un'attitudine effettiva<sup>51</sup>; *vi*) agevola le imprese in stato di benessere (e il grande capitale) e aggrava le imprese in crisi (ed il piccolo operatore)<sup>52</sup>.

Inoltre, altra autorevole dottrina ha osservato come, quando si pone l'accento sulle potenzialità economiche insite nel mero fatto della titolarità di attività organizzate, si coglie un qualcosa che è ravvisabile anche in altri ruoli o posizioni che il contribuente può assumere nella società o che può possedere<sup>53</sup>. Invece, nel principio di capacità contributiva deve ritenersi insito un divieto di valorizzare un tipo di potenzialità economica ricollegabile a quello che "si è" o quello che "si

---

41 e 42 Cost. posti a tutela dell'economia privata. Invero è stata considerata illegittima un'imposta che possa intaccare la stessa fonte produttiva (in tal caso, l'impresa). Si veda GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 94 ss.; SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 1633; SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, cit., p. 737 ss.; BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 633 ss.

<sup>50</sup> In tal senso MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, cit., p. 35, il quale osserva che l'Irap (qualora applicata alle imprese in perdita) aggrava la perdita, creando l'obbligo di intervento dello Stato sociale, che a sua volta dovrà essere finanziato con aumento della pressione fiscale, e così via in un circolo vizioso di assurde misure di prelievo e di spesa pubblica.

<sup>51</sup> Il collegamento dell'imposta al reddito (reddito prodotto, reddito entrata, reddito consumo) rappresenta un'esigenza di non contraddittorietà per non esaurire la fonte del prelievo, per mantenere l'economia mista che è a fondamento della Costituzione e consentire l'esercizio del dovere di solidarietà. Si veda MOSCHETTI, *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, cit., p. 35.

<sup>52</sup> I guadagni del grande capitale sono stati evidenziati da MUCHETTI, PILATI, *Vi regalo 13.100 miliardi*, in *L'Espresso*, 18 marzo 1999, 174 ss., ove in base ai bilanci depositati si indicano le decine e centinaia di miliardi risparmiati da Eni, Tim, Banca Intesa, Generali, Ina, ecc.

<sup>53</sup> In tal senso LA ROSA, *Riflessioni sugli "interventi guida" della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno, I settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria (Genova 2-3 luglio 1999)*, Padova, 2000, 193, il quale aggiunge che potenzialità economiche non minori sono ravvisabili nelle situazioni di potere politico, religioso, amministrativo, militare, accademico, giudiziario, televisivo o nelle particolari doti fisiche. Tuttavia, proprio sull'appartenenza a classi, corporazioni e categorie economico-sociali si fondavano i criteri impositivi adottati negli ordinamenti previgenti alla Rivoluzione francese.

fa", essendo piuttosto necessario collegare l'imposizione a quello che "si possiede", "si guadagna" o "si consuma"<sup>54</sup>.

In merito alla conformità costituzionale dell'Irap giustificata come prelievo sul valore aggiunto prodotto presso l'impresa e destinato a remunerare i fattori produttivi<sup>55</sup>, invece, è stato osservato come siffatta teoria<sup>56</sup> considera in sostanza l'Irap come un'imposta sui redditi lordi dei soggetti partecipanti alla ripartizione del valore aggiunto. Tuttavia, è difficile dimostrare che i soggetti passivi dell'Irap siano in grado di traslare sui lavoratori e finanziatori il peso del prelievo corrispondente ai salari ed interessi. Invero, dalla disciplina giuridica dell'imposta non risulta che il contribuente abbia un diritto di rivalsa che gli permetta di decurtare le menzionate remunerazioni per assolvere l'Irap<sup>57</sup>.

Si dovrebbe allora ipotizzare una traslazione economica del tributo sui fattori produttivi, dipendente dalla forza contrattuale dell'impresa<sup>58</sup>, ma non vi sono

---

<sup>54</sup> In tal senso LA ROSA, *op. ult. cit.*, p. 193, il quale constata che finora nella giurisprudenza della Consulta non si sono manifestate aperture alla possibilità che i tributi siano ricollegati ai peculiari ruoli sociali rivestiti dai contribuenti. Pertanto, l'Autore ritiene che la giustificazione costituzionale dell'Irap basata sul 'dominio dei fattori produttivi' debba essere fortemente contestata. Sulle considerazioni critiche a tale impostazione si rinvia a GALLO, (voce) *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, cit., p. 666.

<sup>55</sup> In tal senso LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, *op. cit.*, p. 1413 ss.

<sup>56</sup> Si vedano a tal riguardo FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, *op. cit.*, p. 504; ID., *Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, *op. cit.*, p. 41; FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, *op. cit.*, p. 458 ss.; GALLO, (voce) *Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*, cit., p. 672; SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, cit., 743 ss. Con riferimento all'inaccettabilità di tale teoria per giustificare costituzionalmente l'applicazione dell'Irap agli enti non commerciali (per la parte relativa all'attività istituzionale) e agli enti pubblici si veda PAPARELLA, *Prime considerazioni sugli aspetti applicativi dell'Irap in materia di enti non commerciali (e di enti pubblici in particolare)*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 1007.

<sup>57</sup> In tal senso SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, cit., p. 743, il quale osserva che un simile diritto sarebbe stato in contraddizione con gli scopi perseguiti dal Legislatore, in quanto, da un lato, sarebbe inaccettabile sostituire i contributi sanitari in massima parte a carico dei datori di lavoro con un'imposta destinata a gravare economicamente sui lavoratori; dall'altro, se i soggetti passivi avessero il diritto di rivalersi sui finanziatori per l'Irap riferibile alla quota interessi, verrebbe meno il disincentivo all'indebitamento, che costituisce una delle principali ragioni economiche dell'imposta.

<sup>58</sup> In tal senso LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, cit., p. 1417 ss.

validi argomenti per dimostrare che l'Irap si ripercuoterà sempre ed esclusivamente sui fattori della produzione e probabilmente la traslazione avverrà tramite l'aumento dei prezzi, piuttosto che attraverso la riduzione del costo dei fattori<sup>59</sup>.

### 3. *La costituzionalità dell'Irap alla luce del principio di ragionevolezza e di capacità contributiva nella giurisprudenza della Consulta*

Come è noto, il dibattito sulla conformità dell'Irap ai principi costituzionali del nostro ordinamento ha trovato una soluzione, seppur discutibile, nella nota sentenza n. 156 del 21 maggio 2001<sup>60</sup>. La questione sottoposta alla Corte costituzionale trovava il suo fondamento in alcune ordinanze di rimessione, con le quali molte Commissioni tributarie provinciali, sulla scia delle critiche mosse da autorevole dottrina, avevano ritenuto non manifestamente infondate le eccezioni di incostituzionalità sollevate contro molte disposizioni del d.lgs. n. 446/1997, ritenute contrastanti con gli articoli 3, 23 e 53 della Costituzione.

Nella maggior parte delle ordinanze – in particolare – è stato sollevato il dubbio del rispetto del principio di capacità contributiva degli artt. 2, 4, 8, 11 del d.lgs. n. 446/1997, in quanto tali articoli assumono quale indice di capacità contributiva il semplice esercizio di un'attività organizzata per la produzione di beni e servizi, di per sé idoneo ad esprimere l'effettiva capacità contributiva del contribuente. Sotto altro profilo, è apparso altresì incostituzionale, sempre per violazione dell'art. 53 Cost., anche l'art. 1 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nella parte in cui, dichiarando l'imposta indeducibile ai fini delle imposte sui redditi, incide sui contribuenti che non hanno prodotto alcun reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

Con riguardo all'asserita violazione del principio di cui all'art. 53 Cost., la Corte costituzionale, con la citata sentenza, ha affermato l'infondatezza delle questioni sollevate, richiamando la costante giurisprudenza costituzionale sulla «discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, nella determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale»<sup>61</sup>.

<sup>59</sup> In tal senso SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, cit., p. 744.

<sup>60</sup> Per un'analisi più approfondita, sia consentito il rinvio a CORASANITI, *Irap: gli elementi della fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. e prat. trib.*, 2001, p. 971 ss.

<sup>61</sup> *Ex multis*, Corte Cost., 22 aprile 1997, n. 111; Id., 5 febbraio 1996, n. 21; Id., 4 maggio 1995, n. 143.

Nel caso dell'Irap – sottolinea la Consulta - «il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice ... non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante L'Irap, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. L'imposta colpisce, perciò, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo 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 tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione»<sup>62</sup>. Logicamente coerente con tale premessa è la successiva affermazione della Consulta, secondo cui è «irrelevante ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva ... la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è, *pro quota*, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori)».

La motivazione della sentenza n. 156 del 2001, pur avendo respinto le questioni di legittimità costituzionale dell'Irap connesse all'assenza di un valido indice di capacità contributiva, ha allo stesso tempo sollevato nuovi interrogativi, derivanti dalla peculiare configurazione del presupposto impositivo del tributo, così come definito nella stessa pronuncia.

In particolare, il riferimento è alla facoltà riconosciuta al legislatore di introdurre aliquote differenziate per le varie categorie di soggetti passivi dell'Irap<sup>63</sup>, (facoltà) ritenuta giustificabile e non irragionevole alla stregua degli artt. 3 e 53 Cost<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> Sul presupposto che l'Irap non colpisce il reddito netto prodotto dall'impresa, ma una grandezza diversa, la Corte costituzionale ha, da ultimo, altresì respinto le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corti di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano e di Reggio Emilia, che avevano contestato l'indeducibilità dell'Imu sui beni strumentali dall'Irap, per presunta violazione degli articoli 3, 41 e 53 della Costituzione. Cfr. Corte Cost., 29 ottobre 2024, n. 171; Id., 20 febbraio 2024, n. 21.

<sup>63</sup> L'art. 45, comma 2, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, con applicazione transitoria, prevede(va) l'applicazione di aliquote differenziate e più onerose per le banche e gli altri enti e società finanziarie e per le imprese di assicurazione.

<sup>64</sup> Corte Cost., 19 gennaio 2005, n. 21.

Secondo la Corte costituzionale, invero, le maggiori aliquote previste per banche e assicurazioni sono state introdotte al fine specifico di assicurare la continuità di gettito complessivo tra la nuova imposta ed i tributi e i contributi soppressi, e dal contemporaneo intento di mantenere l'originale ripartizione del carico fiscale tra settori, attenuando l'effetto redistributivo recato a regime. In altre parole, è come se la Consulta avesse affermato che l'aliquota maggiorata applicata a banche e assicurazioni non risulta irragionevole, poiché, nell'ottica di garantire la continuità del livello complessivo di prelievo, il fatto che tali settori sostengano, con i tributi soppressi, un carico fiscale più elevato rispetto a quello previsto dall'Irap, rende giustificabile – e non manifestamente irragionevole – l'introduzione di un'aliquota superiore a quella ordinaria.

La Corte costituzionale, dunque, ribadisce come il Legislatore goda di una notevole discrezionalità in relazione alle molteplici finalità che orientano l'attività di imposizione fiscale, potendo determinare i fatti specifici che esprimono la capacità contributiva<sup>65</sup>.

Tale discrezionalità, tuttavia, deve pur sempre essere esercitata all'interno di determinati confini, cosicché la possibilità di prevedere imposizioni differenziate (per aree economiche o per tipologie di contribuenti), sebbene non vietata dagli articoli 3 e 53 della Costituzione, deve comunque essere giustificata da una ragione obiettiva e adeguata, coerente con i principi di proporzionalità e non irragionevolezza.

### 3.1 *Brevi cenni alla determinazione della base imponibile Irap degli intermediari finanziari alla luce della giurisprudenza costituzionale ed europea*

Come è noto, le banche e gli altri enti finanziari determinano la base imponibile da assoggettare a Irap in conformità alle disposizioni contenute nell'art. 6, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, il quale prescrive che per le banche e gli altri enti e società finanziari indicati nell'art. 1 del d. lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, la base imponibile è determinata dalla somma algebrica di determinate voci del con-

---

<sup>65</sup> In questo senso, da ultimo, anche Corte Cost., 1° giugno 2023, n. 108, in cui è stata ritenuta non illegittima la previsione di un'imposta sostitutiva sui maggiori valori delle quote detenute dai partecipanti al capitale di Banca d'Italia, dato che l'iscrizione dei nuovi valori si è comunque risolta nella creazione di un nuovo valore per i titolari delle quote, costituente dunque indice di capacità contributiva. La motivazione rinvia anche alle sentenze n. 10 del 2015, in cui è stata dichiarata l'illegittimità dell'addizionale Ires ai profitti delle imprese energetiche, n. 142 del 2014, in cui è stata dichiarato illegittimo il più sfavorevole trattamento tributario per i giudici di commissioni tributarie relativo al regime di tassazione ordinaria sui compensi arretrati rispetto al più favorevole trattamento della tassazione separata.

to economico, “redatto in conformità agli schemi risultanti dai provvedimenti emessi ai sensi dell’articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38”. Si tratta, nello specifico, delle seguenti voci: “a) margine di intermediazione ridotto del 50 per cento dei dividendi; b) ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90 per cento; c) altre spese amministrative per un importo pari al 90 per cento; c-bis) rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo”<sup>66</sup>. Detta disposizione, però, deve essere letta in combinato disposto con il successivo comma 6, secondo cui detti componenti positivi e negativi «si assumono così come risultanti dal conto economico dell’esercizio redatto secondo i criteri contenuti nei Provvedimenti della Banca d’Italia 22 dicembre 2005 e 14 febbraio 2006, adottati ai sensi dell’art. 9 del Decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38»<sup>67</sup>. A tal proposito, secondo la Banca d’Italia, nella voce 70) del conto economico devono essere iscritti i soli «dividendi relativi ad azioni o quote detenute in portafoglio diverse da quelle valutate in base al metodo del patrimonio netto».

---

<sup>66</sup> Giova ricordare che, fino al 31 dicembre 2007, i dividendi non concorrevano alla formazione dell’imponibile dell’Irap e per la determinazione di tale tributo rilevavano le regole di computo della base imponibile dell’imposta sul reddito delle società (Ires), caratterizzate dal sistema delle variazioni in aumento e in diminuzione. La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria 2008) ha poi modificato in maniera radicale le regole per la determinazione della base imponibile Irap per i soggetti tenuti ad applicare i principi contabili internazionali (c.d. IAS), abrogando, nello specifico, la norma che prevedeva che i componenti positivi e negativi inclusi nella base imponibile dovessero essere assunti apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi. Più precisamente, per effetto della citata novella, per i soggetti passivi di cui all’art. 6, comma 1, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (cioè, banche, enti e società finanziarie), attraverso l’introduzione del cosiddetto principio di derivazione rafforzata, la base imponibile dell’Irap è stata sganciata da quella dell’Ires e fatta derivare per intero dai dati delle voci del conto economico, appositamente individuate dal legislatore ai fini tributari. Per un approfondimento sul tema, si rinvia a DELL’ORO, *La disciplina fiscale degli strumenti finanziari per le banche ed enti finanziari*, in *Gli strumenti finanziari nella fiscalità d’impresa*, CORASANITI (a cura), Egea, 2013, p. 501 ss.; MOLINARO, *La “nuova” Irap per banche ed enti finanziari*, in *Corriere trib.*, 2008, p. 930.

<sup>67</sup> Con riferimento al Provvedimento del 22 dicembre 2005, si veda Banca d’Italia, *Circolare n. 262 del 22 dicembre 2005 – 6° aggiornamento, Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione*. Il Provvedimento del 14 febbraio 2016 contiene, invece, le istruzioni per la redazione dei bilanci degli intermediari finanziari iscritti nell’elenco speciale, degli istituti di moneta elettronica, delle SGR e delle SIM, anch’essi tenuti, come i primi, all’osservanza dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Tanto premesso, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 12 del 20 gennaio 2022<sup>68</sup>, si è pronunciata sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, in riferimento all'art. 3 Cost. Il remittente, in particolare, aveva argomentato la non manifesta infondatezza su alcuni presupposti: *i) in primis*, il meccanismo forfettario previsto dalla norma censurata risulterebbe sproporzionato rispetto alla *ratio* ad essa sottesa, atteso che il legislatore avrebbe potuto far riferimento ad un criterio più analitico e preciso; *ii) in secondo luogo*, l'Irap avrebbe ad oggetto il valore prodotto dalla "attività caratteristica" dell'impresa e tra le "attività caratteristiche" delle banche e degli altri enti e società finanziarie vi sarebbe solo quella di negoziazione titoli.

Tali presupposti, tuttavia, si fondano – secondo la Corte costituzionale – su un'errata ed inesatta interpretazione del quadro normativo di riferimento.

Come poc'anzi visto, infatti, per le banche e gli altri enti e le società finanziarie, la base imponibile è specificamente individuata nell'art. 6, comma 1, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, così come modificato dall'art. 1, comma 50, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che – come si ricorderà – ha modificato le regole di determinazione dell'Irap per i soggetti tenuti ad applicare gli IAS.

Per effetto della sopracitata novella, la base imponibile dell'Irap è stata sganciata da quella dell'Ires e fatta derivare per intero dai dati delle voci del conto economico, appositamente individuate dal legislatore ai fini tributari. Nell'ambito delle voci del conto economico elencate dal comma 1 del più volte citato art. 6 per il computo dell'imponibile, il remittente ha però censurato la sola voce *sub a)*, in forza della quale il «margine d'intermediazione» è ridotto del 50 per cento dei dividendi.

A questo proposito, la Consulta ha preso in esame l'impianto sistematico della riforma del 2007 e gli stessi lavori preparatori (in particolare, la relazione illustrativa), dai quali è emerso che la *ratio* sottesa alla norma è diversa ed ulteriore rispetto a quella erroneamente supposta dal giudice rimettente. In particolare – precisa la Corte – la riduzione al 50 per cento dei dividendi appare rivolta principalmente ad evitare, nel passaggio dal precedente regime, che escludeva l'imponibilità dei dividendi, a quello legato al principio di derivazione rafforzata, che invece parzialmente li include, un eccesso d'imposizione sui dividendi stessi, rilevanti sia in capo al percettore che all'emittente.

---

<sup>68</sup> Per un commento, si veda DE MITA, *Corretto il calcolo dell'Irap per i soggetti tenuti ad applicare gli IAS*, in *Sole 24 Ore*, 22 febbraio 2022; CORASANITI, *Brevi note sul concorso parziale dei dividendi nella determinazione dell'imponibile delle banche ai fini Irap nella sentenza di rigetto della Consulta*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2022, 59, p. 29 ss.

La pronuncia, inoltre, si lascia apprezzare altresì per il duro “monito” rivolto al giudice rimettente che, in modo del tutto assertivo, ha escluso l'applicabilità all'Irap della Direttiva Madre-Figlia, senza confrontarsi con la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, evocata nel giudizio principale al fine di dedurre la cosiddetta discriminazione “alla rovescia”. La Corte costituzionale, infatti, dopo aver rigettato la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 6, d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ha evocato, in ragione di alcune pronunce della Corte di giustizia<sup>69</sup>, la rilevanza, anche ai fini Irap e anche in un contesto puramente domestico, del divieto di doppia imposizione dei dividendi infragruppo, (divieto) disposto – come noto – dalla Direttiva Madre-Figlia.

A tal proposito, si segnala che, da ultimo, l'Avvocato generale *Kokott*, nelle sue conclusioni rese nelle cause riunite C-92/24 e C-94/24<sup>70</sup>, ha prospettato la possibilità di escludere dall'Irap i dividendi di fonte estera percepiti da banche e intermediari finanziari.

Tale soluzione si fonderebbe su un'interpretazione dell'art. 4 della direttiva Madre-Figlia, che mira ad estendere il divieto di doppia imposizione ivi previsto a tutti i tributi che, nella sostanza, presentino caratteristiche proprie delle imposte sul reddito. La qualificazione dell'Irap in tali termini sarà, tuttavia, rimessa alla valutazione del giudice nazionale – in questo caso, quello italiano – il quale dovrà tenere conto delle indicazioni che saranno eventualmente fornite dai giudici europei.

---

<sup>69</sup> Il riferimento, in particolare, è alle sentenze della Corte di giustizia del 17 maggio 2017, causa C-365/16, *AFEP*, e causa C-68/15, *X*, con cui è stata dichiarata l'incompatibilità, per contrasto con l'art. 4, par. 1, lett. a), della direttiva 2011/96/UE (c.d. “Direttiva Madre-Figlia), come modificata dalla direttiva 2014/86/UE, di due norme fiscali nazionali (francese e belga) poiché comportavano, a diverso titolo, una doppia imposizione degli utili ricevuti dalle società madri da parte di società figlie non residenti. Sul tema, sia consentito il rinvio a CORASANITI, *Il divieto di imposizione dei dividendi intracomunitari ai fini della Direttiva madre-figlia: i chiarimenti della Corte di Giustizia EU e le ricadute sulla legislazione interna*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2017, 31, p. 77 ss.

<sup>70</sup> Conclusioni dell'Avvocato generale *Kokott*, 27 marzo 2025, rese nelle cause Cause riunite da C92/24 a C94/24, *Banca Mediolanum SpA*. A tal proposito, si consenta il rinvio a G. CORASANITI, *Irap sui dividendi delle banche: test finale alla Corte di giustizia*, in *Sole 24 Ore*, 11 luglio 2025.

4. *Osservazioni conclusive: verso il graduale superamento dell'Irap nella legge delega per la riforma del sistema fiscale*

Proprio le caratteristiche del tributo in discorso hanno spinto a riflettere sul suo possibile superamento, giustificabile, da un lato, dall'esigenza di superare le ambivalenze derivanti dal suo presupposto impositivo e, dall'altro lato, dall'esigenza di semplificarne il sistema degli adempimenti dichiarativi.

Con l'articolo 8 della l. 9 agosto 2023, n. 111<sup>71</sup>, invero, il Governo è stato delegato ad attuare una revisione organica dell'Irap, volta alla sua abrogazione ed alla contestuale istituzione di una sovrainposta, tale da assicurare un equivalente gettito, necessario a garantire il finanziamento del fabbisogno sanitario delle Regioni. Detta sovrainposta dovrà essere ripartita tra le Regioni sulla base dei criteri vigenti in materia di Irap e, in base ai principi fissati nella legge delega, dovrà essere determinata con le stesse regole previste per l'Ires, ma con l'esclusione della possibilità di riportare le perdite fiscali pregresse.

L'intento perseguito dal legislatore deve considerarsi certamente lodevole, in considerazione del fatto che tale tributo regionale ha oramai da tempo perso la sua impostazione originaria, soprattutto a seguito delle successive modifiche che si sono susseguite nel tempo, tra le quali, si ricorda, l'introduzione della regola che sancisce la deducibilità integrale del costo per il personale dipendente a tempo indeterminato. Difatti, a seguito di tali interventi, l'Irap si è tramutata in una sorta di addizionale sul reddito di impresa, svuotandosi così quasi completamente del suo significato.

È, pertanto, giunta l'ora di dar seguito a quel dibattito – già avviato da diversi anni – in merito all'opportunità di abolire tale imposta, ormai colma di contraddizioni e criticità.

---

<sup>71</sup> l. 9 agosto 2023, n. 111, recante delega al Governo per la riforma fiscale.

