

A DECORRERE DAL 2016

04 novembre 2015 ore 06:00

Legge di Stabilità 2016: IRAP, escluso il settore agricolo

di **Fabio Ghiselli - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF**

La legge di Stabilità 2016 solleva un intero settore produttivo dall'imposizione IRAP. Infatti, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (quindi, generalmente, dal 2016), non sono considerati soggetti passivi IRAP quanti esercitano un'attività agricola (senza più alcun limite di volume d'affari) e le cooperative e loro consorzi che esercitano attività selvicolturale e di sistemazione idraulico-forestale nonché attività di allevamento di animali o della piccola pesca. L'occasione offre lo spunto per alcune riflessioni sull'attuale fisionomia del tributo, soprattutto dopo la modifica alla base imponibile apportata dalla legge di Stabilità 2015, che ha disposto l'integrale deducibilità del costo del lavoro relativo a contratti a tempo indeterminato a decorrere dal periodo d'imposta 2015.

Il disegno di legge di **Stabilità per il 2016** (art. 5, comma 6), interviene sui soggetti obbligati principali dell'IRAP. In particolare:

- viene abrogata la lettera d) del comma 1, art. 3, D.Lgs. n. 446/1997, che tra i soggetti passivi fa rientrare i **produttori agricoli titolari di reddito agrario** ai sensi dell'art. 32 TUIR, esclusi quelli con volume d'affari annuo superiore a 7.000 euro che si avvalgono dello speciale regime di esonero dall'IVA ai sensi dell'art. 34, comma 6, D.P.R. n. 633/1972;
- viene aggiunta all'art. 3, comma 2, la lettera c-bis) al comma 2, che elenca **chi non è soggetto passivo** d'imposta, tra i quali inserisce:
 - a) coloro che esercitano una **attività agricola** ex art. 32 TUIR (**senza alcun limite di volume d'affari**);
 - b) le **cooperative** e loro **consorzi** che esercitano **attività selvicolturale e di sistemazione idraulico-forestale** ex art. 8, D.Lgs. n. 227/2001;
 - c) gli stessi soggetti che svolgono attività di **allevamento di animali** o della **piccola pesca**, ex art. 10, D.P.R. n. 601/1973;
- vengono abrogati i riferimenti alle suddette attività contenuti nel D.Lgs. n. 446/1997, nonché l'art. 45, comma 1, del medesimo provvedimento che prevedeva l'applicazione dell'aliquota ridotta all'1,9%.

Ai sensi dell'art. 5, comma 8, del Ddl di Stabilità 2015, gli effetti sulla struttura del tributo si produrranno a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (quindi, generalmente, dal **2016**).

Senza entrare nel merito della scelta che il legislatore intenderebbe adottare **sollevando un intero settore produttivo dall'imposizione** (anche qualora fosse fondata sul mero confronto tra l'ammontare incassato e il costo di gestione dell'imposta da parte dell'amministrazione finanziaria), si vuole invece condividere alcune riflessioni sull'attuale fisionomia del tributo, dopo gli interventi che si sono succeduti nel tempo e, in specie, dopo la **modifica alla base imponibile**, disciplinata dall'art. 10, apportata dalla legge n. 190/2014, che ha disposto l'**integrale deducibilità del costo del lavoro** relativo a contratti a tempo indeterminato a decorrere dal periodo d'imposta 2015.

Leggi anche ["IRAP, unimposta davvero non capita"](#)

Come si evince dai documenti dell'epoca, il principio sul quale si fonda l'IRAP (il cui scopo

sostanziale è stato quello di sostituire una serie di tributi e balzelli che ricordavo nel mio scritto), è rappresentato dalla teoria economica per cui l'impresa esprimerebbe una capacità contributiva reale rappresentata dal valore prodotto dalla capacità di coordinamento dei fattori di produzione, lavoro e capitale.

Da qui l'affermazione della **Commissione Gallo** per cui il costo del personale e gli interessi passivi costituirebbero, assieme al profitto, la remunerazione dei fattori della produzione e rappresenterebbero i parametri economici astrattamente idonei a misurare tale valore. Sulla base di questi principi la Corte Costituzionale ha risolto la questione di legittimità costituzionale dell'IRAP ai sensi dell'art. 53, nella sentenza n. 156 del 2001.

Assumendo come corretti tali principi, rimane l'evidenza del fatto che, oggi, solo la remunerazione del capitale di terzi esprimerebbe il valore in questione, costituendo l'unico fatto espressivo di capacità contributiva. Tanto che questa circostanza ha indotto la dottrina ad interrogarsi sulla compatibilità con i principi costituzionali di cui agli articoli 3 e 53 Cost..

Ma non è questo l'argomento sui cui concentrare l'attenzione, così come non lo è un altro aspetto che appare poco coerente con il presupposto normativo: l'**indeducibilità del costo del lavoro a tempo determinato**. Come se l'organizzazione di lavoratori "precari" fosse espressione di una capacità contributiva maggiore di quella espressa dal coordinamento di lavoratori a tempo indeterminato.

E la ragione risiede nel fatto che la scelta operata dal legislatore con la legge di Stabilità 2015, dettata da **motivazioni extra-fiscali** già evidenziate nel mio scritto precedente, appare decisamente più apprezzabile di una qualunque scelta che avesse privilegiato la coerenza impositiva di una norma che, se ha avuto il pregio di semplificare il sistema dei tributi sostituiti (e di ridurre mediamente il carico fiscale sulle imprese), presenta, a parere di chi scrive, una discrasia strutturale rispetto ai principi insiti nella teoria economica sottostante che si è ritenuto di applicare al nostro sistema tributario.

Non si può nascondere, tuttavia, che l'effetto finale dell'insieme degli interventi modificativi al D.Lgs. n. 446/1997, ha prodotto **effetti distorsivi non irrilevanti** per il mondo delle imprese. Se si afferma il principio, corretto, per cui tutti (i **cittadini**) debbano contribuire a finanziare le spese sanitarie sottoponendo a imposizione la rispettiva quota di reddito netto nazionale prodotto, lo si dovrebbe anche realizzare facendo in modo che gli stessi redditi siano effettivamente incisi dal tributo.

Se la previsione di escludere l'assoggettabilità ad IRAP di quei "**professionisti, artisti e piccoli imprenditori**" privi di organizzazione (e, quindi, della fonte produttiva del valore espressione di una certa capacità contributiva reale), contenuta nella legge delega in materia fiscale n. 23/2014 (art. 11, comma 2), appare positiva, per la volontà implicita di risolvere un contenzioso con l'Agenzia delle Entrate di vaste proporzioni, e sarebbe in linea con la teoria economica sulla quale è stata costruita l'imposta, in realtà non sarebbe propriamente compatibile con il principio di copertura innanzi detto.

Serve una profonda revisione dell'imposta

Che fare allora?

Personalmente riterrei che fosse giunto il momento che il Governo/Parlamento, superato lo scoglio della legge di Stabilità in discussione, si impegnasse in una **profonda revisione dell'imposta** o, forse meglio, per la sua **abolizione e sostituzione** con un **prelievo più coerente** con l'obiettivo da raggiungere.

Alcune ipotesi di lavoro

Un prelievo di "scopo", ossia con una relazione diretta tra il prelievo e il servizio da finanziare, in questo caso la sanità pubblica, che potrebbe tenere conto di alcune "ipotesi di lavoro":

- evitare di creare, o mantenere, una sovraimposta sui profitti dell'impresa e sul rendimento lordo del capitale di terzi, che è quello che, di fatto, è attualmente l'IRAP. Questa incrementa (o mantiene alta) l'aliquota legale d'imposta sull'impresa sulla quale si gioca la concorrenza fiscale internazionale;

- visto il legame con il sottostante sistema da finanziare, bisognerebbe evitare di legare il gettito

alle **fluttuazioni del ciclo economico**, che imporrebbero comunque di cercare nuove entrate o di ridurre la spesa;

- evitare di creare **distorsioni tra settori produttivi e localizzazione geografica** dell'impresa, a svantaggio di alcune;

- prevedere una **contribuzione proporzionale** (ad aliquota ridotta) a carico delle **imprese** e una ad **aliquota progressiva** per le **persone fisiche**, nel rispetto del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.;

- coordinare tale contribuzione con la disciplina dei "Ticket sanitari" introdotti e quantificati allo scopo di tentare di coprire i deficit di bilancio della sanità regionale, con il livello dell'addizionale regionale IRPEF e con la deducibilità delle spese per l'assistenza sanitaria integrativa (privata);

- prevedere e legare l'**indeducibilità totale o parziale** del contributo (al fine di non mettere in concorrenza la fiscalità regionale, cui sarebbe diretto il prelievo, con quella statale), con una diminuzione dell'aliquota legale sull'imposizione del reddito, che migliorerebbe la nostra posizione nei confronti internazionali. Eventualmente, coordinare tale misura con interventi sul "**cuneo fiscale**" (anche se non necessariamente devono passare solo attraverso una diminuzione del costo del lavoro per le imprese).

In buona sostanza sarebbe auspicabile un intervento che si fondi sui "principi", su un disegno complessivo di politica fiscale coordinato, stabile e rivolto al **medio-lungo periodo**, lasciando che le esigenze di gettito siano soddisfatte da una manovra sulle aliquote e non determinino la struttura dell'imposta.

Copyright © - Riproduzione riservata