

## INDEDUCIBILITÀ DAL REDDITO DI UNA FRAZIONE DEI COSTI DI LAVORO E DI CAPITALE: DUBBI DI COSTITUZIONALITÀ

**SOMMARIO:** 1. *Il dubbio di costituzionalità sollevato dai giudici parmensi* – 2. *I diversi motivi che possono sostenere il dubbio di costituzionalità* – 3. *Esempi numerici a sostegno del dubbio di costituzionalità* – 4. *Novità e rilevanza della questione ai fini della liquidazione dell'imposta sul reddito* – 5. *La violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva* – 6. *La violazione del principio di tutela del lavoro* – 7. *Il calcolo dell'imposta da rimborsare in caso di dichiarazione di incostituzionalità* – 8. *Il D.L. n. 185/2008 e il rimborso forfetario del 10%* – 9. *Conclusioni.*

### 1. *Il dubbio di costituzionalità sollevato dai giudici parmensi*

L'IRPEF e l'IRES, e come prima di essa l'IRPEG, colpiscono il possesso di un reddito in denaro o in natura (artt. 1 e 72, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917). Per reddito deve intendersi un *reddito netto*, dedotti quindi i costi inerenti la sua produzione, fiscalmente deducibili, da determinarsi col criterio di cassa o di competenza economica a seconda della classificazione del reddito.

Tra i costi fiscalmente indeducibili si annovera l'IRAP (art. 1, comma 2, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

Tale indeducibilità è stata ritenuta di dubbia costituzionalità per contrasto con l'art. 53 Cost. dalla Commissione tributaria provinciale di Parma<sup>1</sup>. Secondo i giudici parmensi, nel caso esaminato, «*l'IRPEG finisce per gravare non già su un reddito netto e realmente indicativo della capacità contributiva, bensì su un reddito lordo e fittiziamente attribuito al contribuente, per effetto della mancata deduzione dell'IRAP già versata*»<sup>2</sup>.

L'affermazione è astrattamente corretta, ma occorre restringerle i confini, evitando una generalizzazione costituzionalmente inaccettabile.

Si è osservato, infatti, che l'indeducibilità di un'imposta da un'altra non contrasta con i precetti costituzionali. Il legislatore gode infatti di ampia discrezionalità, col solo limite della non arbitrarietà nella «*determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione d'imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rilevatore di ricchezza e non solamente di reddito individuale*»<sup>3</sup>.

Ne consegue che, se un indice rivelatore di capacità contributiva è assunto dal legislatore a presupposto di imposta, come avviene per l'IRAP con riferimento al «*valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate*»<sup>4</sup>, nessun ostacolo costituzionale si frappone (ma solo astrattamente ed in prima battuta, come si vedrà ai successivi paragrafi 5 e 6) all'applicazione della norma che dichiara tale imposta indeducibile ai fini della determinazione dell'imponibile soggetto all'imposta sul reddito.

Un esempio è offerto dall'ICI<sup>5</sup>. Il legislatore ha individuato (legge 30 dicembre 1992, n. 504), quale indice di capacità contributiva, il possesso di immobili e lo ha assoggettato ad un tributo di natura reale. Il reddito degli immobili, assoggettati ad ICI, concorre alla formazione del reddito colpito dall'imposta personale, e l'imposta reale sull'immobile, che finisce per incidere sul relativo reddito, è indeducibile dall'imponibile soggetto all'imposta personale, senza che siano stati mai sollevati dubbi di costituzionalità.

Infatti, se il menzionato tributo reale fosse deducibile dal reddito soggetto all'imposta personale, l'imposizione sulla capacità contributiva individuata dal legislatore nel possesso di immobili, ed assoggettata all'ICI, verrebbe in parte ad annullarsi, vanificando corrispondentemente le finalità perseguite dal legislatore. In sostanza l'imposizione reale, se fosse deducibile, comporterebbe ingiustificatamente la riduzione di altra imposta che colpisce un diverso indice di capacità contributiva; ciò dimostra l'infondatezza della tesi che pone nel dubbio di costituzionalità, *tout court*, l'indeducibilità dell'IRAP dall'imposta sul reddito.

Alle medesime conclusioni dei giudici parmensi, espresse in misura più sintetica, giunge l'ordinanza di rimessione della Commissione tributaria provinciale di Genova, 12 febbraio 2004<sup>6</sup>.

Più articolata appare l'ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Chieti, 30 dicembre 2006<sup>7</sup>, che, dopo avere ricordato che al giudice di legittimità delle leggi compete il controllo sotto il profilo dell'assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme, rileva come l'esclusione della deducibilità dell'IRAP comporta «*una strutturale, irrazionale ed ingiustificata divaricazione fra il reddito effettivo e quello imponibile*», che può condurre ad un carico tributario maggiore del reddito prodotto o al pagamento d'imposte anche in assenza di reddito.

Le considerazioni dei giudici teatini, pur caratterizzate da ipotesi-limite e dalla mancata considerazione della natura non reddituale dell'IRAP (come prevalentemente si sostiene in dottrina e in giurisprudenza), costituiscono elementi che avvalorano la tesi che si andrà ad esporre.

### 2. *I diversi motivi che possono sostenere il dubbio di costituzionalità*

<sup>1</sup> Cfr. Comm. trib. prov. Parma, sez. VIII, 3 ottobre 2006, ord. n. 105, in *Boll. Trib.*, 2007, 745.

<sup>2</sup> In *Boll. Trib.*, 2007, 745, con nota parzialmente adesiva di F. BRIGHENTI, *Incostituzionale l'indeducibilità dell'IRAP dall'IRES?*

<sup>3</sup> Così Corte Cost. 21 maggio 2001, n. 156, in *Boll. Trib.*, 2001, 873.

<sup>4</sup> Così Corte Cost. n. 156/2001, cit.

<sup>5</sup> Cfr. BRIGHENTI, *op. cit.*, 746.

<sup>6</sup> In *G.U.* 7.7.2004, n. 23.

<sup>7</sup> In *G.U.* 23.5.2007, n. 20.

Tuttavia il dubbio di costituzionalità sussiste, ma non investe direttamente l'indeducibilità dell'IRAP dal reddito d'impresa, bensì la conseguente indeducibilità dal medesimo reddito di costi (o meglio, senza con ciò indebolire il vizio di legittimità, di una frazione di costi), che fiscalmente concorrono alla formazione del suddetto reddito. Alla dimostrazione dell'assunto sono dedicate le considerazioni che seguono.

L'IRAP colpisce, tralasciando differenze non rilevanti (come le perdite su crediti)<sup>8</sup>, lo stesso valore soggetto ad imposta sul reddito d'impresa<sup>9</sup> con l'aggiunta del costo di lavoro dipendente ed assimilato<sup>10</sup> e degli interessi passivi netti<sup>11</sup>. Infatti, mentre le imposte sul reddito d'impresa colpiscono (o dovrebbero colpire) un reddito netto, l'imponibile ai fini dell'IRAP è costituito da tale reddito al lordo, sostanzialmente, dei costi sostenuti per l'utilizzazione del lavoro e del capitale altrui. Lo schema edittale per la presentazione del conto economico (art. 2425 c.c.) evidenzia, salvo le rettifiche in aumento o in diminuzione derivanti dall'applicazione dei criteri fiscali di valutazione, che l'imponibile IRPEF è costituito dal *risultato prima delle imposte*, mentre quello ai fini IRAP è dato dal valore netto della produzione (A - B) aumentato dai costi di lavoro (costituiti per lo più da quelli di lavoro dipendente ed assimilati) e dagli oneri finanziari compresi nel costo di godimento dei beni di terzi.

Poiché la maggior parte delle imprese italiane non hanno redditi di partecipazione (e là dove essi sono prodotti si applica per lo più la c.d. *participation exemption*) e i componenti straordinari intassabili ai fini IRAP sono estremamente rari, ne consegue che i due imponibili possono essere così rappresentati, facendo uso anche delle lettere dello schema edittale:

- *imponibile IRAP*

$$A - B + C_1 = A - (C_1 + I_{pcl} + C_{dp}) + C_1 = A - C_{dp}$$

- *imponibile IRPEF o IRES* =

$$A - B - I_p = A - C_1 - I_{pcl} - C_{dp} - I_{pn}$$

dove A e B assumono lo stesso contenuto che hanno nell'art. 2425 c.c.

$C_1$  = costi di lavoro dipendente ed assimilati

$I_{pcl}$  = interessi passivi su canoni di *leasing*

$C_{dp}$  = altri costi di produzione (diversi dai precedenti)

$I_{pn}$  = interessi passivi al netto degli interessi attivi.

Quindi l'imponibile IRAP è costituito - sempre nell'ambito della semplificazione effettuata, la quale comporta differenze in misura non rilevanti - dallo stesso imponibile IRPEF o IRES, senza però dedurre i costi di lavoro e gli interessi passivi. Pertanto il valore della produzione, al netto dei costi diversi dagli interessi passivi su canoni di *leasing* e da quelli di lavoro dipendente ( $C_1 + I_{pcl} + C_{dp}$ ), è colpito sia dall'imposta personale, sia da quella reale, ma quest'ultima si applica anche sui due suddetti costi deducibili ai fini dell'imposta personale: i costi di lavoro e gli interessi passivi.

Mentre non sorge il dubbio di costituzionalità sulla tassazione di una stessa ricchezza ( $A - C_{dp}$ ) con due imposte, il dubbio si manifesta apertamente per le conseguenze derivanti dal fatto che l'imposta reale (IRAP) colpisce anche valori che ai fini dell'imposta personale non sono componenti positivi, ma negativi.

Infatti, *l'indeducibilità dell'IRAP dall'imposta personale comporta che il 4,25% del costo del lavoro e il 4,25%<sup>12</sup> degli interessi passivi non siano deducibili dall'imponibile soggetto al reddito d'impresa*. Infatti, ai fini IRPEF o IRES, prima viene dedotto il 100% di tali costi, poi aggiunto<sup>13</sup> il 4,25% dei medesimi. Pertanto *essi diventano deducibili ai fini del tributo personale solo nella misura del 95,75%*.

Ai titolari di reddito d'impresa o professionale (siano essi persone fisiche o società) viene attribuita, in ultima analisi, una capacità contributiva maggiore di quella effettiva, sostanzialmente pari al 4,25% di due costi di particolare rilevanza, quali sono i costi di lavoro dipendente ed assimilati e gli interessi passivi, e i menzionati contribuenti vengono pertanto a corrispondere su tali valori l'IRPEF con le aliquote progressive o l'IRES con l'aliquota proporzionale del 33%<sup>14</sup>; i soggetti IRES pagano quindi un'imposta pari al 33% del 4,25%, e quindi l'1,4025%<sup>15</sup>, calcolata sull'ammontare dei suddetti costi.

### 3. Esempi numerici a sostegno del dubbio di costituzionalità

Se si pongono a raffronto due casi *standards*, si percepisce chiaramente l'irrazionale trattamento fiscale di società che corrispondono una medesima imposta sul reddito, pur possedendo redditi di differente ammontare; più avanti, a riprova dell'assunto, con altro esempio, si dimostrerà, al contrario, che a parità di reddito d'impresa posseduto da due società, l'indeducibilità dell'IRAP comporta il pagamento dell'IRES in misura diversa.

La società *Alfa spa* è un'impresa manifatturiera con 45 dipendenti e presenta in sintesi e, per quanto qui interessa, il seguente reddito d'impresa<sup>16</sup>.

#### REDDITO D'IMPRESA ALFA

<sup>8</sup> Art. 5, D.Lgs. n. 446/1997.

<sup>9</sup> Considerando il rinvio alle variazioni in aumento o in diminuzione stabilite per le imposte personali, che è operato dall'art. 11-bis, D.Lgs. n. 446/1997.

<sup>10</sup> Al netto dei contributi relativi agli infortuni sul lavoro e delle retribuzioni corrisposte ad apprendisti, disabili, lavoratori in formazione, nonché per i neo assunti, oltre alle agevolazioni per le imprese del Mezzogiorno, meglio descritti e nei limiti indicati nell'art. 11, comma 1, lett. a), comma 1-bis, comma 4-bis, comma 4-bis1, D.Lgs. n. 446/1997.

<sup>11</sup> Quindi gli oneri finanziari, compresi gli interessi passivi su canoni di *leasing*, al netto dei proventi finanziari.

<sup>12</sup> Dal 1.1.2008 l'aliquota è scesa dal 4,25% al 3,9%.

<sup>13</sup> Tra le variazioni in aumento per imposte indeducibili.

<sup>14</sup> Il 27% dal 1.1.2008.

<sup>15</sup> Dal 1.1.2008 l'1,053%.

<sup>16</sup> Per semplicità di esposizione gli interessi passivi su canoni di *leasing* sono stati trascurati o, se si preferisce, conglobati fra gli interessi passivi netti.

Ricavi	10.000.000,00
Costo del lavoro	- 2.800.000,00
Altri costi della produzione	<u>- 6.500.000,00</u>
Valore netto della produzione	700.000,00
Interessi passivi netti	<u>- 250.000,00</u>
Reddito <i>ante</i> imposte	450.000,00
IRAP 4,25% (su € 3.500.000)	- 148.750,00
IRES 33% (su € 450.000)	<u>- 148.500,00</u>
Reddito netto	152.750,00
<i>Calcolo IRAP</i>	
Valore netto della produzione	700.000,00
Costo del lavoro	<u>2.800.000,00</u>
Imponibile	3.500.000,00
IRAP 4,25% su 3.500.000,00	148.750,00
<i>Costo del lavoro + interessi passivi netti</i>	
	3.050.000,00
IRAP 4,25% su 3.050.000,00	129.625,00
<i>Reddito d'impresa attribuito</i>	
	450.000,00
Parte ineduc. di costo del lavoro e inter. pass.	<u>-129.625,00</u>
<i>Reddito d'impresa effettivo</i>	
	320.375,00
<i>Aggravio di IRES (4,25 x 33%)</i>	
	1,4025% su 3.050.000,00 = 42.776,25

Si esamini ora un altro caso. La società *Beta* è impresa mercantile, con dieci dipendenti, che commercia un bene che ha un elevato prezzo di mercato, per cui il suo maggior costo è rappresentato dagli acquisti; per effettuare un efficace paragone con la società *Alfa*, si ipotizza che i minori costi per lavoro dipendente e per interessi passivi netti siano assorbiti dai maggiori costi di approvvigionamento del bene.

#### REDDITO D'IMPRESA *BETA*

Ricavi	10.000.000,00
Costo del lavoro	- 600.000,00
Altri costi della produzione	<u>- 8.850.000,00</u>
Valore netto della produzione	550.000,00
Interessi passivi netti	<u>- 100.000,00</u>
Reddito <i>ante</i> imposte	450.000,00
IRAP 4,25% (su € 1.150.000)	- 48.875,00
IRES 33% (su € 450.000)	<u>- 148.500,00</u>
Reddito netto	252.625,00
<i>Calcolo IRAP</i>	
Valore netto della produzione	550.000,00
Costo del lavoro	<u>600.000,00</u>
Imponibile	1.150.000,00
IRAP 4,25% su 1.150.000,00	48.875,00
<i>Costo del lavoro + interessi passivi netti</i>	
	700.000,00
IRAP 4,25% su 700.000,00	29.750,00
<i>Reddito d'impresa attribuito</i>	
	450.000,00
Parte ineduc. di costo del lavoro e inter. pass.	<u>-29.750,00</u>
<i>Reddito d'impresa effettivo</i>	
	420.250,00
<i>Aggravio di IRES (4,25 x 33%)</i>	
	1,4025% su 700.000,00 = 9.817,50

Come si vede, le due società, pur “*possedendo*” due differenti redditi d’impresa effettivi – la prima € 320.375 e la seconda € 420.250 – in conseguenza della indeducibilità di parte di alcuni costi (ripetesi: costi del lavoro dipendente ed interessi passivi netti), scontano l’imposta sul reddito di € 148.500 sullo stesso imponibile: € 450.000. Per le considerazioni esposte nel § 1, può essere giustificato che esse corrispondano all’erario due IRAP diverse (€ 148.750,00 la prima e € 48.875 la seconda): infatti – parafrasando le parole della Consulta nella citata sentenza n. 156/2001 – diverso è l’utilizzo da parte di tali imprese dei fattori della produzione (capitale e lavoro altrui, assunti dal legislatore ad indice di capacità contributiva con un ragionamento fortemente criticato, ma ritenuto immune da vizi di costituzionalità) e tale utilizzo sarebbe frutto di una scelta di organizzazione dell’attività produttiva liberamente compiuta dal contribuente; *l’ordinamento non può invece tollerare che due società corrispondano, pur possedendo un diverso reddito d’impresa effettivo, la stessa IRPEG, quando la differenza fra reddito effettivo e reddito imponibile non è adducibile a motivi razionali, ma ad una diversa partecipazione di determinati fattori produttivi alla formazione dello stesso reddito imponibile.*

Ecco l’altro esempio che consente di comprendere ancora di più la violazione dei principi di capacità contributiva e di uguaglianza. Per semplificazione si ipotizzano ora due imprese che hanno lo stesso reddito imponibile ai fini IRES, diversamente composto: nella prima (società *delta*) le componenti “costo del lavoro e interessi passivi” hanno un’incidenza del 28% sull’ammontare dei costi, mentre nella seconda (società *gamma*)<sup>17</sup> le due suddette componenti sono del tutto assenti.

	Società <i>DELTA</i>	Società <i>GAMMA</i>
Ricavi	<u>8.852.940</u>	<u>6.395.561</u>
Costi di lavoro e interessi pass. netti	2.352.940	=
Altri costi	<u>6.000.000</u>	<u>6.000.000</u>
Reddito d’impresa al lordo di IRAP	500.000	395.561
IRAP 4,25% su reddito d’impresa	- 21.250	- 16.811
4,25% su costi lavoro + int. pass.	<u>- 100.000</u>	=
Reddito d’impresa al lordo di IRES	378.750	378.750
IRES 33%	165.000	132.000
Reddito d’impresa netto	<u>213.750</u>	<u>246.750</u>

La differenza fra i due redditi netti d’impresa (246.750 – 213.750 = 33.000) è pari all’IRES calcolata sulla parte dei redditi di lavoro e sugli interessi passivi netti indeducibili (33% su 100.000 = 33.000).

*L’esempio dimostra che due soggetti, titolari di reddito d’impresa, che (dopo avere scontato l’imposta reale) hanno lo stesso ammontare da assoggettare all’imposta personale, a causa dell’ineducibilità dell’imposta reale, pagano due diverse imposte personali in quanto l’imponibile di una è aumentato irragionevolmente di una parte di costi di lavoro e finanziari che prima erano stati dedotti.*

#### 4. Novità e rilevanza della questione ai fini della liquidazione dell’imposta sul reddito

La questione dell’ineducibilità dell’IRAP ai fini delle imposte sui redditi era stata già sollevata da alcune Commissioni tributarie provinciali<sup>18</sup>.

Con la ricordata sentenza n. 156/2001 la Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle predette Commissioni, senza quindi entrare nel merito, in quanto irrilevanti ai fini di una vertenza che riguardava il rifiuto dell’Amministrazione al rimborso di IRAP e non di un’imposta sul reddito.

Le Commissioni tributarie provinciali di Milano, 25 novembre 1999 e 23 maggio 2000, n. 495<sup>19</sup>, hanno sollevato le stesse questioni, anch’esse in giudizi afferenti il richiesto e denegato rimborso dell’IRAP, e la Corte Costituzionale, con ordinanza 10 aprile 2002, n. 103<sup>20</sup>, ne ha dichiarato la conseguente inammissibilità. Medesima sorte con la stessa motivazione ha riservato la Corte Costituzionale con ordinanza 10 aprile 2003, n. 124<sup>21</sup>, all’ordinanza della Commissione tributaria provinciale di Ancona, 9 maggio 2001.

La questione dell’ineducibilità dall’imponibile soggetto alle imposte sui redditi di parte dei costi di lavoro e di capitale, che quindi darebbe luogo ad una domanda di rimborso di IRPEF o IRPEG o IRES (e non di IRAP), non è stata mai proposta ed esaminata. La questione di costituzionalità, qui sollevata, ha quindi i caratteri della *novità*.

#### 5. La violazione dei principi di uguaglianza e di capacità contributiva

L’ineducibilità del 4,25% di taluni costi lede il *principio di uguaglianza* (art. 3, comma 1, Cost.) e il *principio di capacità contributiva* (art. 53, comma 1, Cost.), giacché la misura del concorso delle imprese alle spese pubbliche dipende non solo dall’ammontare della nuova ricchezza prodotta (reddito d’impresa destinato, dopo il prelievo fiscale, alla distribuzione o all’autofinanziamento), ma anche dall’ammontare di alcuni costi che devono essere sostenuti per la produzione di tale ricchezza. Il dubbio di costituzionalità dell’art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997,

<sup>17</sup> Per esempio, un’agenzia, rappresentante di commercio, senza deposito.

<sup>18</sup> Cfr. Comm. trib. prov. Milano, 27 ottobre 1999, e 25 novembre 1999, rispettivamente in *Boll. Trib.*, 1999, 1716 e 1801; Comm. trib. prov. Parma, 21 marzo 2000, ord. n. 289, in *Boll. Trib. On-line*; Comm. trib. prov. Genova, 3 luglio 2000, ord. n. 637, *ivi*; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 5 giugno 2000, ord. n. 684, *ivi*; e Comm. trib. prov. Piacenza, 29 febbraio 2000, ord. n. 694, *ivi*.

<sup>19</sup> Rispettivamente in *Boll. Trib.*, 1999, 1801, e in *Boll. Trib. On-line*.

<sup>20</sup> In *Boll. Trib. On-line*.

<sup>21</sup> In *Boll. Trib.*, 2003, 1354.

ritenuto non manifestamente infondato dalla Commissione tributaria di Parma, deve essere condiviso, ma va sollevato facendo leva su un altro e rilevante aspetto: la violazione delle norme costituzionali si staglia con riferimento all'ineducibilità dal reddito personale solo di una parte dei costi di lavoro e di capitale quale conseguenza diretta dell'ineducibilità dell'IRAP.

In sostanza l'ineducibilità dell'IRAP dall'imponibile IRES, ovvero la disposizione di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446, comporta l'intrusione di una regola iuris nella determinazione del reddito d'impresa arbitraria e discriminatoria.

La Corte Costituzionale ha insegnato che, nelle valutazioni di legittimità sul rispetto del principio di uguaglianza, occorre individuare non solo la disuguaglianza, la cui costituzionalità viene posta in dubbio, ma anche se il legislatore ha posto un motivo non irragionevole e non arbitrario a fondamento della distinzione normativa che è insita in ogni codificazione. Infatti «il giudizio di uguaglianza ... è in sé un giudizio di ragionevolezza, vale a dire un apprezzamento di conformità tra la regola introdotta e la causa normativa che la deve assistere: ove la disciplina normativa si discosti dalla funzione che la stessa è chiamata a svolgere nel sistema ed ometta, quindi, di operare il doveroso bilanciamento dei valori che in concreto risultano coinvolti, sarà la stessa ragione della norma a venir meno, introducendo una selezione di regime giuridico priva di causa giustificativa e, dunque, fondata su scelte arbitrarie che ineluttabilmente perturbano il canone di eguaglianza»<sup>22</sup>.

Orbene in fattispecie l'ineducibilità dell'IRAP dal reddito d'impresa è stata introdotta nel decreto istitutivo dell'imposta reale per salvaguardare la finalità della norma, volta a colpire il valore della produzione netta, oggettivamente considerato, prima della remunerazione di determinati fattori di produzione e senza ridurre l'effetto della tassazione reale attraverso la riduzione dell'imposta personale. Il legislatore non ha però considerato che l'IRAP, colpendo non solo componenti positivi del reddito d'impresa, ma anche componenti negativi fiscalmente deducibili, ha introdotto un fattore discriminatorio nel reddito d'impresa (rilevabile sotto diversi aspetti: uguaglianza, ma anche capacità contributiva e tutela del lavoro) senza alcun motivo ragionevole o, se si vuole essere ancora più espliciti, senza causa, producendo l'effetto opposto e non voluto, perseguito dall'imposta personale sul reddito d'impresa, che è quello di colpire un reddito netto, quindi un'effettiva capacità contributiva.

Non è questo il pulpito per approfondire il tema della violazione degli artt. 3 e 53 Cost. o di uno solo di essi. Basterà qui aggiungere alcune argomentazioni a sostegno della non manifesta infondatezza del dubbio di legittimità costituzionale.

Con riferimento all'art. 53 Cost., è opportuno riportare in estrema sintesi il concetto di *capacità contributiva*, inteso come fondamento e limite (e quindi parametro) al sostenimento dell'obbligazione d'imposta<sup>23</sup>; il potere legislativo trova un limite nell'art. 53 nel senso che il tributo deve essere commisurato ("in ragione") ad una effettiva capacità contributiva<sup>24</sup>.

È stato sostenuto che la capacità contributiva è una *forza economica che deriva dall'acquisizione di una ricchezza* e che si collega con l'entità del tributo. Tale forza economica deve essere *obbiettivamente valutabile*<sup>25</sup>, in modo che esista un collegamento effettivo fra idoneità al pagamento ed entità dell'imposta<sup>26</sup>. È la legge che fissa il criterio della capacità contributiva in relazione ai singoli tributi, determinandone il presupposto<sup>27</sup>.

«L'art. 53 rappresenta la proiezione, nel settore tributario, del principio enunciato in termini generali nell'art. 3 e il coordinamento tra le due norme ... appare relativamente facile ed armonico»<sup>28</sup>. Ed infatti «il precetto enunciato nell'art. 53, primo comma, ... va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale»<sup>29</sup>.

In altre parole, poiché presupposto delle imposte sul reddito «è il possesso di redditi in denaro o in natura» (artt. 1 e 72, D.P.R. n. 917/1986), affinché la norma precettiva dell'art. 53, comma 1 (e non solo programmatica)<sup>30</sup>, trovi applicazione, occorre un *collegamento concretamente valutabile tra reddito posseduto ed ammontare d'imposta*<sup>31</sup>. Tuttavia, poiché tale collegamento può non essere esattamente determinabile, il dubbio di costituzionalità è più chiaramente evidenziabile con riferimento al principio di uguaglianza, corollario di quello di capacità contributiva, dove le misurazioni acquistano maggiore rilevanza e minore opinabilità.

In sostanza le imposte sul reddito, costituenti lo strumento principe e la fonte primaria della politica tributaria e delle entrate erariali, non possono sfuggire al rapporto ("in ragione") fra capacità contributiva e prelievo fiscale, fissato dall'art. 53, comma 1, Cost. Ciò significa che il prelievo in materia di imposta sul reddito deve essere commisurato ad un'espressione di capacità contributiva costituita da una nuova ricchezza prodotta, al netto dei costi di produzione. La determinazione di tale nuova ricchezza, detraendo i costi del lavoro e gli interessi passivi, ma poi, per effetto dell'intersecarsi di altra imposta (l'IRAP), riducendo tale detrazione, appare incoerente col presupposto costituito dal possesso di un reddito netto, e, oltretutto, irrazionale, non essendo giustificabile un maggior concorso al pagamento dell'imposta personale da parte di chi sostiene più di altri, ma a parità di reddito, maggiori costi di lavoro e di capitale preso a mutuo.

Il dubbio sopra indicato si manifesta ovviamente prescindendo dal criterio di determinazione del reddito e quindi coinvolge anche il *reddito degli artisti e dei professionisti*, quale differenza fra compensi e spese sostenuti per l'esercizio dell'arte o della professione. Parimenti il dubbio si pone con riferimento alle *società di persone e alle società professionali*, giacché l'ineducibilità dei costi del lavoro e del capitale altrui riduce il reddito d'impresa o il reddito professionale attribuito ai soci, i quali sono però soggetti ad un'imposta personale che non tiene conto della sopra citata riduzione. Il gonfiamento del reddito d'impresa o professionale comporta, quindi, l'attribuzione ai partecipanti di un reddito maggiore di quello effettivo.

Le imposte personali sul reddito sono liquidate su una base imponibile che, per effetto dell'ineducibilità dell'IRAP, è aumentata del 4,25% di determinati componenti negativi che devono essere dedotti nella formazione del reddito d'impresa. Ciò comporta, come si è detto, la deducibilità di detti costi limitatamente al 95,75% e quindi l'assoggettamento ad imposta di un reddito maggiore di quello effettivo.

L'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, è pertanto in sospetto di incostituzionalità nella misura in cui il costo del lavoro e gli interessi passivi non concorrono, secondo le disposizioni che regolano la determinazione del reddito d'impresa, alla formazione di detto reddito.

## 6. La violazione del principio di tutela del lavoro

<sup>22</sup> Così Corte Cost. 28 marzo 1996, n. 89, in *Giust. pen.*, 1996, I, 206.

<sup>23</sup> Cfr. Corte Cost. 10 maggio 1972, n. 92, in *Boll. Trib. On-line*.

<sup>24</sup> La necessità che l'imposta si fondi su valori effettivi è stata più volte affermata dalla Corte Costituzionale (v. per tutte la sentenza n. 200/1976) e, in dottrina, da L. TOSI, *Il requisito di effettività*, in F. MOSCHETTI - G. LORENZONI - R. SCHIAVOLIN - L. TOSI, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 101 ss., e F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 1997, 57.

<sup>25</sup> Cfr. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli, 1999, 420-421.

<sup>26</sup> Cfr. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1991, 1148; DE MITA, *Appunti di diritto tributario*, I, Padova, 1991, 5 ss.

<sup>27</sup> Cfr. CUOCOLO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, 1999, 799.

<sup>28</sup> Cfr. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, I, Milano, 1987, 128.

<sup>29</sup> Così Corte Cost. 6 luglio 1972, n. 120, in *Boll. Trib.*, 1972, 1452.

<sup>30</sup> Cfr. Corte Cost. n. 120/1972, cit.

<sup>31</sup> Cfr. DE MITA, in *Principi di diritto tributario*, Milano, 2002 (pag. 9 e 14), scrive che, in ottemperanza al principio di capacità contributiva, occorre che la manifestazione di ricchezza, determinata, sia collegata con l'imposta da pagare.

L'IRAP diventa un vero e proprio onere accessorio all'impiego del lavoro altrui, aggravando la posizione di coloro che, nella produzione del reddito, utilizzano mano d'opera più di altri, e – si badi bene, onde evitare gratuite eccezioni – non per libera scelta dell'organizzazione da adottare, ma, almeno nella maggior parte dei casi, per oggettive ed inevitabili necessità della produzione. Appare quindi non manifestamente infondato il dubbio di costituzionalità anche in relazione all'art. 35, comma 1, Cost., che tutela il lavoro, giacché *l'IRAP si traduce nella frapposizione legislativa di un ostacolo* sia all'accesso alle attività produttive che necessitano di largo impiego di mano d'opera, sia ad una scelta, tra i fattori della produzione, rivolta con il dovuto favore al maggior impiego del lavoro rispetto a quello del capitale.

Potrebbe sostenersi, ma erroneamente, che le imprese che impiegano più impianti e macchinari, il cui costo è interamente deducibile anche ai fini IRAP attraverso quote di ammortamento, siano volutamente favorite dal legislatore, nel perseguimento di una costituzionalmente insindacabile politica di "robotizzazione" della produzione industriale, rispetto a quelle che impiegano in misura maggiore mano d'opera, il cui costo è indeducibile ai fini IRAP e deducibile ai fini delle imposte personali nella misura del 95,75%<sup>32</sup>.

In realtà, quand'anche fosse fondata questa tesi, l'indeducibilità dell'IRAP si tradurrebbe nella deducibilità del costo del lavoro limitata al 95,75% e quindi in una penalizzazione tributaria al ricorso al "lavoro" quale fattore di produzione. Infatti la norma non discriminerebbe solamente le imprese ancorate ad una produzione prevalentemente "manuale" rispetto a quelle convertitesì ad una produzione soprattutto meccanizzata – è tale discriminazione potrebbe trovare qualche sostenitore in un *revirement* della ottocentesca rivoluzione industriale – ma anche quelle imprese che, per il tipo o per la qualità dell'attività svolta, sono costrette ad un maggiore ricorso al lavoro manuale: basti pensare al settore dell'artigianato o alle grandi industrie di confezioni di natura sartoriale o alle imprese di trasporto su gomma o ai centri di prestazioni di servizi paraprofessionali o finanziari o assicurativi. Una discriminazione di tali imprese, tassando il loro reddito più di quello delle altre per l'indeducibilità parziale di alcuni costi essenziali per la produzione, non potrebbe trovare sostenitore alcuno, talché la discriminazione sarebbe non solo inopportuna, ma anche illegittima.

*Ad abundantiam* si osserva che il dubbio di costituzionalità per violazione della tutela del lavoro si interseca con la violazione del principio di capacità contributiva. Infatti, poiché *tutti* sono tenuti alla contribuzione *in ragione* della loro capacità contributiva, non v'è motivo razionale per aumentare tale capacità agli imprenditori che decidano o siano costretti ad un maggiore ricorso al fattore "lavoro" nella loro produzione.

## 7. Il calcolo dell'imposta da rimborsare in caso di dichiarazione di incostituzionalità

L'imposta personale che deve essere oggetto di rimborso, ove il sospetto fosse condiviso dalla Corte Costituzionale, è costituita dalla parte che è stata versata e che dipende dalla suddetta parziale indeducibilità.

Occorre, quindi, per ciascun periodo d'imposta, determinare due valori:

- a) la differenza fra i due imponibili, quello soggetto all'imposta reale e quello soggetto all'imposta personale, e
- b) la somma dei costi di lavoro e dei costi netti di capitale preso a mutuo, che hanno concorso alla formazione dell'imponibile ai fini IRAP come componenti positivi e dell'imponibile ai fini dell'imposta sul reddito come componenti negativi.

Si procede quindi nel calcolo assumendo il minore dei due valori<sup>33</sup>. Su questo minor valore si calcola il 4,25%<sup>34</sup>, ottenendo l'importo che avrebbe dovuto essere dedotto dall'imponibile IRES in ottemperanza ai principi costituzionali anzidetti. Detto importo va confrontato con l'imponibile IRES ed assunto il minore dei due<sup>35</sup>; su quest'ultimo valore si applica l'aliquota dell'imposta personale (33% se essa è l'IRES). Il risultato finale deve trovare copertura nell'imposta personale effettivamente versata, non potendosi evidentemente chiedere il rimborso di ciò che non si è versato o per inadempimento o per utilizzazione di crediti d'imposta.

In conclusione, l'importo da chiedere a rimborso nel caso di IRES è costituito da:

33% del 4,25% della seguente somma algebrica:

- costi di lavoro indeducibili ai fini IRAP (+)
- interessi passivi inclusi nei costi per godimento di beni di terzi (+)
- interessi attivi (-)
- interessi passivi (+).

Tuttavia, qualora la suddetta somma algebrica (A) sia superiore alla differenza (B) fra imponibile IRAP e imponibile ai fini dell'imposta personale, il 4,25% si calcola su tale differenza, in quanto minore; inoltre il 33% si applica sull'imponibile IRES (C) se minore di tale differenza, ottenendo l'importo D; il rimborso deve essere richiesto in misura pari al minore fra l'importo D e l'IRES effettivamente versata.

## 8. Il D.L. n. 185/2008 e il rimborso forfetario del 10%

L'art. 6 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, stabilisce una parziale deduzione dell'IRAP dall'imponibile soggetto all'imposta sui redditi.

Il legislatore distingue innanzi tutto i periodi d'imposta in:

- periodo in corso al 31.12.2008 e periodi successivi (per esempio, quelli coincidenti con l'anno solare 2008 e 2009 e quello 1.7.2008-30.6.2009) per i quali spetta una *parziale deduzione* e quindi un minor versamento;
- periodi precedenti, nei quali non cade la data del 31.12.2008 (per esempio, il 2005 e quello 1.10.2007-30.9.2008), per i quali è previsto un parziale rimborso.

Per i *periodi in corso al 31.12.2008 e successivi*, gli imprenditori individuali, i professionisti e le società professionali, le società di persone e capitali e gli enti commerciali residenti, comprese le banche, gli enti e società finanziari e le assicurazioni, potranno dedurre dal reddito d'impresa, nell'esercizio in cui avviene il pagamento (quindi col criterio di cassa), a titolo di *oneri fiscali* (art. 99, D.P.R. n. 917/1986, richiamato anche dal precedente art. 56, comma 1), il 10% dell'IRAP determinata a norma di legge o a proprio carico o a carico delle società di persone il cui reddito viene attribuito ai soci ai sensi dell'art. 5, D.P.R. cit., e tenere quindi conto di tale riduzione nei relativi versamenti di acconto o a saldo (art. 6, comma 1).

Per i *periodi precedenti a quello in corso al 31.12.2008* il legislatore distingue i due seguenti casi che interessano tutti i contribuenti.

Il *primo caso* è quello dei contribuenti che hanno presentato, entro 48 mesi dal versamento e comunque entro il 28.11.2008, *istanza di rimborso dell'imposta sul reddito* (IRPEF o IRES) "per un importo pari al 10 per cento" dell'IRAP "forfetariamente riferita all'imposta [sul reddito] dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri finanziari" netti e "delle spese per il personale dipendente ed assimilato" imponibili ai fini IRAP; per *interessi ed oneri passivi netti* deve intendersi "al netto degli interessi attivi e degli oneri assimilati", mentre per *costi di lavoro imponibili ai fini IRAP*

<sup>32</sup> Dal 1° gennaio 2008 nella misura del 96,1%.

<sup>33</sup> Si assume il minore dei due importi onde evitare che la differenza fra i due imponibili (ai fini dell'imposta reale e dell'imposta personale) derivi non dai costi di lavoro e dagli interessi passivi netti, ma da altre differenze positive o negative, esistenti nella determinazione delle basi imponibili.

<sup>34</sup> Si applicano qui le aliquote vigenti prima del 1.1.2008.

<sup>35</sup> Infatti è di tutta evidenza che le deduzioni IRES che si ritengono costituzionalmente dovute non possono superare l'imponibile IRES.

quelli al netto delle deduzioni di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), comma 1-bis, comma 4-bis, comma 4-bis1, D.Lgs. n. 446/1997<sup>36</sup>; in questo primo caso essi hanno automaticamente diritto, per ciascun periodo d'imposta, al rimborso di detta quota, ma col massimo del 10% dell'IRAP versata nello stesso periodo (art. 6, comma 2).

I contribuenti interessati sono quei pochi che hanno presentato istanza di rimborso dell'IRES, chiedendo la deduzione dal reddito imponibile dell'IRAP che ha colpito il costo del lavoro e gli interessi passivi netti, sollevando il dubbio di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, che sancisce appunto l'indeducibilità dell'IRAP; sono quindi i contribuenti che, secondo quanto sostenuto nei precedenti paragrafi di questo scritto, hanno chiesto il rimborso dell'imposta sul reddito commisurata al 4,25% del costo del lavoro e degli interessi passivi netti<sup>37</sup>. Ad essi il legislatore non riconosce interamente quanto richiesto, ma il minore importo del 10% dell'IRAP versata, giacché, nel caso di rimborso di IRES, l'1,4025%<sup>38</sup> del costo del lavoro e degli interessi passivi e sempre inferiore al 10% dell'IRAP versata.

Il secondo caso è quello dei contribuenti che non hanno presentato entro il 28.11.2008 la predetta istanza; essi hanno diritto di presentare, entro 48 mesi da ciascun versamento, tale istanza, esclusivamente in via telematica, ed ottenere il medesimo rimborso (art. 6, comma 3).

Tuttavia i rimborsi del primo e del secondo caso saranno eseguiti secondo l'ordine cronologico di presentazione delle istanze e nei limiti dei seguenti limiti di spesa: 100 milioni di euro nel 2009, 500 milioni nel 2010 e 400 nel 2011: è indiscutibile l'effetto di accelerazione derivante dalla disposizione, come è evidente che i contribuenti del secondo caso saranno postergati a quelli del primo. È tuttavia prevista una eventuale integrazione delle risorse sei predetti limiti si dimostrassero, come si ritiene, largamente insufficienti.

La suddetta disposizione sarà integrata con provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate, che stabilirà le modalità di presentazione delle domande di rimborso (art. 6, comma 4).

Il seguente esempio mette in evidenza la portata abbastanza limitata dell'innovazione.

Si supponga che per l'anno 2008 l'imponibile IRES di una società di capitali sia 100 e quello IRAP 400, in quanto la società sostiene 350 di costi di lavoro ed assimilati e 50 di interessi passivi netti. La differenza fra vecchio e nuovo regime si coglie dalla tabella che segue:

<i>Precedente regime</i>			
Imponibile IRES	100	x 27,5%	27,50
Costo lav. e int. pass. netti	400		
Imponibile IRAP	500	x 3,9%	19,50
<i>Totale imposte</i>			47
<i>Nuovo regime</i>			
Precedente imponibile IRES	100		
10% IRAP	1,95		
Nuovo imponibile IRES	98,05	x 27,5%	26,96
Imponibile IRAP	500	x 3,9%	19,50
<i>Totale imposte</i>			46,46

Nell'esempio esaminato, dove costo del lavoro ed interessi passivi sono quattro volte il reddito imponibile IRES, il risparmio complessivo sul reddito è dello 0,54%. Il risparmio sarà maggiore o minore se il rapporto è più alto o più basso.

*I dubbi di costituzionalità sollevati nel presente scritto permangono anche dopo l'entrata in vigore del D.L. n. 185/2008.*

La nuova norma, infatti, prevede un rimborso che – anche prescindendo dall'importo che può, per lo più, stimarsi da 1/7 a 1/4 di quello calcolato esattamente sull'IRAP che grava sul costo del lavoro e sugli interessi passivi netti – non è certo quanto all'an e al quando *debeatur*, giacché dipende dalla capienza dei fondi disponibili e dalla cronologia delle domande di rimborso presentate, senza che il ritardo nel rimborso trovi un corrispettivo nella corresponsione di interessi. Infine non esiste alcun collegamento matematico e logico fra il rimborso concesso dalla norma e rimborso che dovrebbe essere disposto nel caso in cui fosse riconosciuta l'illegittimità costituzionale nei termini sopra avanzati. Il rimborso pari all'aliquota IRES sul 10% dell'IRAP versata è concesso a condizione che sussistano costi del lavoro ed interessi passivi, qualunque sia il loro importo.

L'assoluta differenza fra i temi sollevati nel presente scritto e la soluzione adottata dal D.L. n. 185/2008 risiede nel fatto che qui si è invocata la deduzione dall'imponibile IRES del 4,25% dei costi del lavoro e degli interessi passivi (*deduzione analitica*) e quindi il rimborso della corrispondente IRPEG (34%) o IRES (33%), mentre quella accordata dalla norma è la deduzione irrazionalmente forfetaria del 10% dell'IRAP e il rimborso dell'IRES corrispondente. La deduzione, parametrata non all'ammontare dei costi che avrebbero dovuto essere interamente deducibili ai fini dell'imposta sul reddito, ma determinata in misura forfetaria sull'ammontare dell'imposta reale che colpisce detti costi, unitamente ai ricavi e proventi diversi al netto di tutti gli altri costi che non siano di lavoro o finanziari, appare assolutamente arbitraria ed irrazionale e, quindi, a sua volta, non sfugge al dubbio di costituzionalità di cui agli artt. 3, 35 e 53 della nostra carta repubblicana.

## 9. Conclusioni

<sup>36</sup> Vedasi precedente nota 5.

<sup>37</sup> Richiesta di rimborso di IRPEG e IRES, sollevando i dubbi di costituzionalità illustrati in questo articolo sono state presentate nel 2008 avanti le Commissioni tributarie provinciali di Bari, Bologna, Cagliari, Caserta, Catania, Milano, Napoli e Varese.

<sup>38</sup> Il 33% del 4,25% è uguale al 1,4025%.

Nella determinazione dell'imponibile IRES (e per l'anno 2003 dell'imponibile IRPEG) sono deducibili le "spese per prestazioni di lavoro" ai sensi dell'art. 95 del D.P.R. n. 917/1986 e gli interessi passivi secondo l'art. 96, ferme restando le limitazioni poste dal *pro-rata* patrimoniale e dalla c.d. *thin capitalization*. Nella determinazione dell'imponibile si calcola quale variazione in aumento anche l'IRAP, e ciò secondo le Commissioni tributarie provinciali di Parma, Genova e Chieti, citate nel ricorso, farebbe sorgere un dubbio di legittimità costituzionale.

Solo in parte tale dubbio non è manifestamente infondato. Infatti, mentre l'IRES colpisce il reddito d'impresa al netto del costo del lavoro e degli interessi passivi, l'IRAP, in estrema sintesi, colpisce il reddito d'impresa al lordo dei suddetti costi. L'indeducibilità dell'IRAP dall'IRES fa sì che il reddito d'impresa netto è colpito sia dall'IRES sia dall'IRAP, ma quest'ultima colpisce anche i costi del lavoro e gli interessi passivi.

Il fatto che l'IRAP colpisca il costo del lavoro e gli interessi passivi e sia indeducibile dal reddito d'impresa comporta che tali costi siano prima componenti negativi del reddito IRES (in quanto fiscalmente deducibili) e poi, attraverso le variazioni in aumento, diventino componenti positivi dello stesso reddito d'impresa nella misura del 4,25%. Ne consegue che costo del lavoro ed interessi passivi sono deducibili solo nella misura del 95,75%, ovvero del 100% prima, con un recupero del 4,25% poi.

Questa situazione lede principi costituzionali, almeno uno dei seguenti, ma, a mio avviso, tutti e tre.

#### • PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

L'art. 53 stabilisce che il concorso dei cittadini alle spese erariali deve avvenire "in ragione" della loro capacità contributiva; occorre cioè che sussista una "ragione" o un "rapporto" fra ricchezza, in qualsiasi forma delineata, ed entità dell'imposta. La ricchezza o capacità contributiva colpita dalle varie imposte, dirette o indirette, deve essere oggettivamente valutabile ed è determinata nelle leggi istitutive dei diversi tributi attraverso la fissazione del c.d. *presupposto d'imposta*. Orbene il presupposto dell'IRES (art. 72 del D.P.R. n. 917/1986) è il *possesso di un reddito*, che è un *reddito netto* (art. 75, comma 1), ma che, a causa dell'indeducibilità dell'IRAP, netto non è, in quanto viene aumentato del 4,25% di due rilevanti fattori della produzione: i costi del lavoro e del capitale preso a mutuo.

#### • PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA

A parità di reddito effettivo, il diverso peso dell'IRES fra due imprese deve avere una causa ragionevole, voluta dal legislatore, altrimenti la diversità diventa irrazionale. A parità di reddito effettivo un'impresa è colpita dall'IRES più di altre se, nella composizione del reddito, i costi del lavoro e dei capitali presi a mutuo concorrono più che in quelle alla formazione dell'imponibile, e ciò non trova una giustificazione plausibile. Oltretutto è irrazionale prima dedurre un costo al 100% e poi aggiungere il 4,25% dello stesso costo.

#### • PRINCIPIO DI TUTELA DEL LAVORO

L'indeducibilità dell'IRAP si traduce nella deducibilità del costo del lavoro limitata al 95,75% e quindi nella penalizzazione tributaria del ricorso al "lavoro" quale fattore di produzione. Infatti la norma non discrimina solamente le imprese ancorate ad una produzione prevalentemente "manuale" rispetto a quelle convertitesì ad una produzione soprattutto meccanizzata, ma anche quelle imprese che, per il tipo o per la qualità dell'attività svolta, sono costrette ad un maggiore ricorso al lavoro umano, senza poter utilizzare l'alternativa della robotizzazione.

La domanda di rimborso dell'IRES, calcolata sul 4,25% del costo del lavoro e degli interessi passivi netti, dipende dalla fondatezza del dubbio di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, della legge istitutiva dell'IRAP nella misura in cui l'indeducibilità dell'IRAP dall'imponibile IRES si traduce nella parziale indeducibilità dei costi del lavoro e degli interessi passivi netti. Tale dubbio non pare manifestamente infondato ed è rilevante ai fini dell'accoglimento della domanda di rimborso.

a) Pertanto appare non manifestamente infondato il dubbio di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, nella parte in cui – nell'impedire, attraverso l'indeducibilità dell'IRAP dall'imposta sul reddito delle società (e per il 2003 dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche), la deducibilità del 4,25% del costo del lavoro e degli interessi passivi netti, la cui deducibilità integrale, stabilita dagli artt. 95 e 96, D.P.R. n. 917/1986, è presupposto per la tassazione di un reddito netto d'impresa (art. 75, D.P.R. cit.) – *attribuisce alla società ricorrente una capacità contributiva superiore a quella effettiva in contrasto con l'art. 53, comma 1, Cost.*, il quale rappresenta il fondamento e il limite (e quindi il parametro) al sostenimento dell'obbligazione d'imposta<sup>39</sup>.

b) Inoltre appare non manifestamente infondato il dubbio di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, nella parte in cui, attraverso la statuita indeducibilità dell'IRAP dall'IRES (e per il 2003 dall'IRPEG), tassa nella misura del 4,25% due componenti negativi del reddito d'impresa (costo del lavoro ed interessi passivi), che sono stati dedotti in misura integrale ai sensi degli artt. 95 e 96, D.P.R. n. 917/1986, *imponendo conseguentemente un carico fiscale maggiore a determinate imprese rispetto ad altre e ciò sulla base del maggiore o minore utilizzo di due essenziali fattori di produzione, quali il lavoro e il capitale a mutuo*, determinando pertanto un reddito d'impresa imponibile il cui ammontare *contrasta con i principi di ragionevolezza e di uguaglianza, di cui all'art. 3 Cost.* Insomma appare irrazionale un sistema che, prima, fa dipendere il maggiore o minore carico tributario dal sostenimento da parte del contribuente di costi di lavoro e finanziari in quanto fattori riduttivi di capacità contributiva, e, successivamente, considera una frazione di tali costi come variazioni positive dell'imponibile prima determinato.

c) Infine appare non infondato il dubbio di costituzionalità dell'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, nella parte in cui, attraverso la statuita indeducibilità dell'IRAP dall'IRES (e per il 2003 dall'IRPEG), non consente la deducibilità del 4,25% del costo del lavoro dipendente (e di quello ad esso assimilato), impiegato nell'impresa, e quindi *discrimina negativamente le imprese che intendono o sono materialmente costrette ad utilizzare il fattore lavoro* in misura maggiore rispetto ad altre imprese che, invece, per la natura della loro attività, possono adottare sistemi nei quali la produzione è maggiormente "robotizzata", *in contrasto col principio di tutela del lavoro di cui all'art. 35 Cost.* Infatti l'indeducibilità dell'IRAP si traduce in una deducibilità del costo del lavoro limitata al 95,75% e quindi nella frapposizione legislativa di un ostacolo all'accesso alle attività produttive che necessitano di largo impiego di mano d'opera e nel contempo un ostacolo ad una libera scelta dei fattori della produzione, che dovrebbe rivolgersi con il dovuto favore al maggior impiego del lavoro rispetto a quello del capitale.

**Dott. Giuseppe Verna**

<sup>39</sup> Cfr. Corte Cost. n. 92/1972, cit.