



## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***L'abrogazione dell'Irap nella riforma fiscale***

di Luca Scibelli, Stefano Chirichigno

Convegno di aggiornamento

### **Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega**

[Scopri di più](#)

L'[articolo 8, L. 111/2023](#), è specificamente destinato all'individuazione dei principi e criteri direttivi per il **graduale superamento dell'Irap**. L'indicazione rivolta al Governo è quella di procedere con una **revisione organica di tale imposta** volta alla completa abrogazione del tributo regionale. Se inizialmente la priorità è rivolta alle **società di persone e alle associazioni tra artisti e professionisti**, come chiarito anche dalla relazione illustrativa, in una seconda fase **l'abolizione investirà anche le società di capitali**. Poiché l'effetto per le casse dello Stato dovrà essere a "costo zero", è prevista la contestuale **istituzione di una "sovrimposta"** tale da assicurare un equivalente gettito fiscale atto a garantire:

- il finanziamento del **fabbisogno sanitario**;
- il **finanziamento delle Regioni** che presentano **squilibri di bilancio sanitario**, ovvero che sono sottoposte a piani di rientro e comunque garantendo la piena applicazione dei principi di autonomia finanziaria degli enti territoriali ([articolo 8, comma 1, lett. b e c L. 111/2023](#)).

Che l'Irap non abbia mai goduto di "buona stampa" è arci-noto; basti pensare che, già nel 2003 ([articolo 8 L. 80/2003](#)), quindi dopo circa 5 anni dalla sua introduzione, era stata codificata l'intenzione (poi non realizzata per evidenti esigenze di gettito) di abrogarla. Alcuni potrebbero spezzare una lancia a favore del bistrattato tributo per il pregio di aver sostituito l'Ilor, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, l'Iciap, la cd. "tassa sulla salute", ormai però questi tributi sono caduti nell'oblio e quest'argomentazione di difesa lascerebbe il tempo che trova. Quindi, nulla di inaspettato seppur, forse, di ardua implementazione.

Non entreremo nel merito del **principio di invarianza di gettito** che la Legge delega intende risolvere prevedendo una "sovrimposta", non solo perché il tema dell'invarianza di gettito è ben più ampio e complesso dell'abrogazione dell'Irap, ma anche perché i **contorni di tale sovrimposta sono quanto mai vaghi**. Ciò che è dato sapere, seguendo la lettera del menzionato articolo 8, è che tale sovraimposta dovrà essere **determinata secondo le medesime regole dell'Ires "con l'esclusione del riporto delle perdite"** e che non meglio precisate **regole specifiche** dovranno essere individuate **per gli enti non commerciali**. Orbene, il riporto delle perdite è



connaturato all'Ires, mentre nell'Irap la totale autonomia dei periodi di imposta si legava ad una peraltro assai ardita ricostruzione sistematica che sosteneva **una natura autonoma** (in qualche misura in virtù dell'eterogeneità dei tributi abrogati) **rispetto all'imposizione sui redditi** che ne impediva l'assimilazione ad una qualsivoglia addizionale o sovrapposta. Quanto mai arduo appare, dunque, il compito del legislatore delegato.

Come anticipato, poiché il graduale superamento dell'imposta impone agli addetti ai lavori di attribuire priorità alle *“società di persone”* e alle *“associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni”*, la definitiva abolizione dell'Irap arriverà **solo in un momento successivo per le società di capitali**, che saranno comunque gravate dalla nuova *“sovraimposta”*. Sul punto si osserva che il superamento dell'Irap comporterà pertanto una **dissociazione tra le imprese**, le società di persone e le associazioni di professionisti non essendo soggette all'Ires beneficeranno di una *“piena”* cancellazione, mentre le altre aziende, facendosi altresì carico della perdita di gettito, sconteranno la *“sovraimposta”*.

Se da un lato l'intervento normativo potrebbe **considerarsi anche lodevole**, si pensi anche solo all'eliminazione della duplicazione degli adempimenti dichiarativi e di versamento – lato contribuente – e alla possibilità di gestire unitariamente eventuali accertamenti senza distinguere i compatti Ires e Irap – lato Amministrazione finanziaria, si pongono di seguito alcune considerazioni di **carattere sistematico** che destano alcune perplessità.

Va innanzitutto rammentato che l'[\*\*articolo 1, comma 8, L. 234/2021\*\*](#) (c.d. “Legge di bilancio 2022”), aveva **già escluso dall'applicazione dell'Irap**, a partire dall’1.1.2022, *“le persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni”*.

È del tutto evidente che la novella del 2021 non interviene direttamente sul presupposto espressione della capacità contributiva, ma si limita ad **introdurre un'esclusione** che a prima vista sembra **legata esclusivamente alla forma giuridica**. Vale a dire: vengono **escluse le ditte individuali** e le **attività di lavoro autonomo esercitate individualmente**, mentre le società di persone e le associazioni professionali continuano a rimanere incise dal tributo.

Si ritiene, però, di poter affermare che se ci si appiattisce su questa prima interpretazione della norma gli effetti sarebbero a dir poco distorsivi.

Basti pensare che, nel nostro ordinamento, tale distinzione iper-formale dovrebbe necessariamente convivere (senza che sia previsto correttivo alcuno) con il **regime dei c.d. forfettari** (imprese ed autonomi individuali che non superano determinate soglie – invero affatto risibili - di ricavi o compensi nell'anno solare) con un prevedibile effetto di breve-medio termine che non potrà essere che quello della **polverizzazione** (più o meno artificiosa) **delle attività** e con un **forte disincentivo alle aggregazioni**; aggregazioni che il buon senso dovrebbe vedere come motore della crescita socio-economica di un paese.

È chiaro che, seguendo tale interpretazione, la scelta di costituire *ex novo* uno studio



professionale associato o una società di persone, anziché mantenere due o più posizioni individuali, sarebbe di per sé una scelta antieconomica. Anche circoscrivendo il focus alle sole professioni intellettuali, la tendenza sarebbe di creare (o mantenere) più “partite Iva”, **rinunciando** – come è stato acutamente osservato (Vantaggio M., *La prevalenza della forma giuridica sulla sostanza economica nell'esclusione da IRAP per le ditte ed i lavoratori autonomi individuali*, Rivista telematica di diritto tributario, 2 febbraio 2022) – a progettare entità **collettive**, che non solo un modo per ripartire le spese, ma anche una spinta alla progettualità, all'interdisciplinarietà, alla crescita dimensionale per il tramite delle economie di scala e alla conquista di nuove fette di mercato.

Orbene, poiché la speranza è l'ultima a morire, l'auspicio dei più era quello (prima della legge delega), se non di un contributo di prassi particolarmente ispirato, quantomeno – prima o poi – di un indirizzo giurisprudenziale costituzionalmente orientato che impedisse una **distinzione tra esercizio della professione in forma individuale o associata**; sino ad oggi, entrambe le forme hanno difatti condiviso ai fini Irap ratio, norme, prassi e giurisprudenza. A questo punto non resta che sperare, paradossalmente, nella mancata attuazione della legge delega che – ad avviso di chi scrive – impedirebbe il formarsi di un'interpretazione autentica che – nelle more dell'entrata in vigore della riforma – sancisca, per l'appunto, la **legittimità della formalistica interpretazione della modifica all'Irap recata dalla Legge di bilancio 2022**. Sarebbe il caso di dire: oltre il danno (inopinata applicazione dell'Irap per qualche anno) la beffa (le buone intenzioni del legislatore delegante dichiaratamente propenso a “favorire” la platea delle società di persone e associazioni professionali).