



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L' ASSOGGETTAMENTO AD IRAP DELL'IMPRENDITORE FAMILIARE, LA PORTATA ESEMPLIFICATIVA DELL'ART. 3 DEL DECRETO ISTITUTIVO E L'APPLICABILITÀ DEL TERMINE PREVISTO DALL'ART. 38 DEL D.P.R. 1973 N. 602 AL RIMBORSO DELL'IMPOSTA ILLEGITTIMAMENTE VERSATA.*

di *Valentina Zampaglione* (*)

ABSTRACT

Il presente lavoro analizza la recente sentenza con cui la Corte di Cassazione ha sancito a chiare lettere l'assoggettamento all'Irap dei titolari delle imprese familiari e, più in generale, la portata meramente esemplificativa dell'elencazione dei soggetti passivi di cui all'art. 3 del decreto istitutivo Irap. Importanti principi sono enunciati, inoltre, in ordine alla presentazione dell'istanza di rimborso dell'imposta ritenuta illegittimamente versata sostenendo l'applicabilità del termine previsto dall'art. 38 del D.P.R. 1973 n. 602. L'attenzione della Corte è, poi, rivolta alla lotta all'evasione ricordando l'applicabilità dell'art. 9 della L. 2.12.1975 n. 576 che pone limiti ben precisi alla ripartizione delle quote di partecipazione agli utili tra i familiari.

The present work aims to be a valuable support for the deepening of the recent judgment with which the Court of Cassation not only has extended the applicability of the tax to the holder of the family firm but also has declared that the list of taxable subject, contained in the art. 3 of the decree establishing Irap, is not exhaustive.

Important principles are also declared about the process for the refund of the unduly paid amount that – has recommended the Supreme Court- must be regulated by the art. 38 D.P.R. 1973 n. 602.

But the attention is, also this time, for the fight against tax evasion, a dear subject for the Court that has remembered the application of the art. 9 of the L. 2.12.1975 n. 576 which limited the distribution of business income among the relatives of the entrepreneur.

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Decisione e motivazione della Suprema Corte – 2.1. L'applicabilità dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973 e la sua portata generale – 2.2. L'assoggettamento ad Irap delle imprese familiari e l'elencazione "esemplificativa" dell'art. 3 del D.lgs. n. 446 del 1997 – 2.3. Limiti alla ripartizione degli utili tra i collaboratori e formalizzazione dell'impresa familiare - 3. Riflessioni conclusive.

1. Premessa.

I giudici della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 10777 depositata l'8 maggio 2013, hanno respinto il ricorso proposto dal contribuente - compartecipe (nella misura del 51%) dell'impresa familiare - al quale l'Ufficio di Milano 5 aveva opposto il silenzio-rifiuto

sull'istanza, presentata in data 6 aprile 2004, di parziale rimborso (per la parte eccedente la quota di partecipazione) dell'IRAP versata negli anni 1998, 1999, 2000 e 2001.

La sentenza in rassegna si segnala per essere la prima della Suprema Corte a pronunciarsi sulla questione dell'assoggettamento all'irap dell'impresa familiari. I giudici di legittimità, conformemente alle pronunce dei precedenti gradi di giudizio innanzi alla CTP di Milano e alla CTR di Lombardia, sez. 7 - che avevano già rigettato il ricorso del contribuente - hanno sancito chiaramente l'imponibilità dell'irap in capo all'imprenditore familiare e l'applicabilità ai fini del rimborso dell'imposta illegittimamente versata del termine di quarantotto mesi indicato dall'art. 38 del D.P.R. 602/1973.

A completamento di quanto già statuito dai giudici di primo e secondo grado, la Suprema Corte, ha, poi, precisato la portata generale del suddetto art. 38 ed il carattere meramente esemplificativo dell'elencazione dei soggetti passivi di cui all'art. 3 del D.Lgs. 446/1997¹; ha ribadito, poi, la validità dei principi posti a presidio dell'elusione fiscale che limitano (al 49%) la ripartibilità degli utili tra i collaboratori familiari ed evidenziano la necessità di formalizzare l'impresa familiare anteriormente al periodo di imposta.

2. *Decisione e motivazione della Suprema Corte.*

Il ricorrente nel giudizio innanzi alla Corte di Cassazione ha sostenuto l'infondatezza della decisione della Commissione Tributaria Regionale per la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973 e dell'art. 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

2.1. *L'applicabilità dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973 e la sua portata generale.*

Con il primo motivo di gravame il contribuente lamentava la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 38 del D.P.R. 602/1973 in quanto il termine di decadenza (di quarantotto mesi) in esso previsto sarebbe testualmente riferibile alle sole imposte sui redditi e non anche alle istanze di rimborso Irap. Motivo infondato a giudizio della Corte la quale ha argomentato richiamando il consolidato orientamento giurisprudenziale² secondo cui all'art. 38 del D.P.R. rinvia lo stesso decreto istitutivo Irap; invero agli artt. 25 e 30 del D.Lgs. n. 446 del 1997 è statuito che «*fino a quando non abbiano effetto eventuali leggi regionali per le attività di controllo e di rettifica delle dichiarazioni, per l'accertamento e la riscossione dell'imposta, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in tema di imposte sui redditi*» (art. 25) e che «*la riscossione avviene mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità ed i termini stabiliti per le imposte sui redditi*» (art. 30 co. II) e «*la riscossione coattiva avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi*» (art. 30 co.VI).

La Suprema Corte ha, poi, richiamato quell'orientamento giurisprudenziale³ che sostiene la portata "generale" dell'art. 38 del D.P.R., applicabile a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il pagamento sia in tutto o in parte non dovuto (e quindi ad errori tanto connessi ai versamenti quanto riferibili all'*an* o al *quantum* del tributo), contrapponendola a quella del precedente art. 37 che trova applicazione alle sole ipotesi di ritenuta diretta operata dalle amministrazioni dello Stato nei confronti dei propri dipendenti.

* Dottoranda di Ricerca in Diritto Tributario Università degli Studi di Napoli "Federico II"

¹ Decreto istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive.

² Cass. 56/2000; Cass. 15314/2000; Cass. 11682/2002; Cass. 198/2004; Cass. 23074/2008; Cass. 21528/2009; Cass.23882/2010.

³ Relativamente all'art. 38 cfr. Cass. civ., 16 novembre 2011, n. 24058 e 22591/2012; per l'art. 37 Cfr. Cass. nn. 24058/2011 e 22591/2012.

2.2. L'elencazione "esemplificativa" dell'art. 3 del D.lgs. n. 446 del 1997.

Parimenti infondato è stato dichiarato anche il secondo motivo di ricorso con cui il contribuente lamentava la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997 contenente l'elencazione dei soggetti passivi Irap, non essendo tra essi menzionato l'imprenditore familiare.

La doglianza del contribuente evidenzia ancora una volta una delle problematiche centrali del tributo regionale: la determinazione del concetto, dai confini poco chiari, di *autonoma organizzazione* rimessa – secondo un meccanismo ambiguo e discutibile - nelle mani della giurisprudenza di legittimità,⁴ sempre meno lineare e attenta al principio di capacità contributiva e sempre più fortemente condizionata dalla fase del merito, cui rinvia *per relationem* la fonte legislativa.

Premesso che scopo del presente lavoro non è ripercorrere l'intero iter che ha caratterizzato l'introduzione nel nostro ordinamento dell'imposta in esame né fornire un quadro completo delle problematiche che l'hanno caratterizzata, preme tuttavia soffermarsi su alcuni aspetti che appaiono *stricto sensu* legati alla questione affrontata dalla Suprema Corte per meglio capire la decisione da essa adottata.

Fin dal 2008 la Cassazione ha costantemente ripetuto che si ha soggettività passiva al tributo regionale laddove il lavoratore autonomo o il piccolo imprenditore è, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione (non rientrando in strutture organizzative altrui), impiega beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento della specifica attività ed impiega in modo non occasionale il lavoro altrui. Il contribuente, dunque, può essere chiamato a fornire la prova dell'assenza dell'autonoma organizzazione non solo nell'ambito del lavoro autonomo, ma anche in certe "zone grigie" dell'attività d'impresa. Infatti, posto che ai fini dell'imposizione diretta può essere imprenditore anche un soggetto che non presenti il requisito dell'autonoma organizzazione,⁵ in giurisprudenza si è accertato che, per altre tipologie di imposte, quali l'Irap, la presenza o meno dell'autonoma organizzazione funge da discriminare tra assoggettamento o meno anche per talune figure imprenditoriali, in primis quelle dei promotori finanziari e degli agenti di commercio.⁶

⁴ A tal proposito cfr. *ex multis* AMATUCCI A., *L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'Irap e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e Diritto*, 2007, 2, pp. 87 e ss.; L. STRIANESE, *Irap e attività "autonomamente organizzata": una breve ricognizione sistematica alla luce della giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Innovazione e Diritto*, speciale 2007, pp. 1 e ss.; FICARI V., *Brevi note sul lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'Irap*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2003, 1, pp. 84 e ss.; COCIANI S. F., *Attività autonomamente organizzata e Irap (nota a Corte Costituzionale, 21 maggio 2001, n. 156)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 1, pp. 7 e ss.; CIOCCA L., *I professionisti soggetti all'Irap non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boll. Trib.*, 2002, 7, pp. 502 e ss.; MARONGIU G., *Irap, lavoro autonomo e Costituzione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, 6, pp. 1629 e ss.; ID., *Dalla Corte Costituzionale apertura sui presupposti per l'applicazione dell'Irap al lavoro autonomo*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2001, pp. 1001 e ss.; DEL TORCHIO F., *Il concetto di "autonoma organizzazione" secondo l'insegnamento dei giudici e secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. Trib.*, 2002, pp. 578 e ss.; BODRITO A., *Non è soggetto ad Irap il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Corr. Trib.*, 2002, 2, pp. 162 e ss.

⁵ Infatti, secondo l'art. 55 T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) per esercizio di imprese commerciali «si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. [...], anche se non organizzate in forma di impresa».

⁶ Cfr. da ultimo Cass., 10 maggio 2013, n. 11183, la quale si richiama espressamente alle decisioni delle Sezioni unite del 26 maggio 2009, nn. 12108, 12109, 12110 e 12111, ove si è escluso che gli agenti di commercio siano "ineluttabilmente" compresi nel novero dei contribuenti comunque tenuti al pagamento dell'imposta.

Relativamente alla condizione dell'impiego del lavoro altrui, negli ultimi anni, tranne qualche sporadica pronuncia, la Suprema Corte si è mostrata particolarmente rigida attribuendo rilevanza anche al personale dedicato a mere funzioni di segreteria o all'apporto di un apprendista *part time*,⁷ in controtendenza rispetto ad un precedente orientamento⁸ secondo cui l'apprendista «non parteciperebbe alla formazione del reddito in modo autonomo, in quanto sta compiendo il suo iter formativo». Anche la figura del collaboratore familiare (o il semplice coadiuvante) che spesso affianca l'imprenditore individuale ha suscitato non poche perplessità. In particolare ci si è chiesto se questi fosse da assimilare o meno al dipendente ed al collaboratore a progetto. La questione è stata affrontata dalla Cassazione con la sentenza che si commenta risolvendo il dubbio in senso positivo (e sfavorevole ai contribuenti). La Suprema Corte, infatti, ha chiarito che l'Irap si applica anche all'impresa familiare di cui all'art. 230 bis c.c. in quanto «*tutti i soggetti che producono reddito d'impresa, commerciale o agricola, sono colpiti dall'imposta regionale sulle attività produttive, laddove non espressamente esentati*»; l'Irap, infatti, «*a differenza delle altre imposte dirette concerne non il reddito o il patrimonio in sé ma lo svolgimento di attività autonomamente organizzata per la produzione di beni o di servizi [...] e colpisce il valore della produzione netta dell'impresa e la collaborazione dei partecipanti all'impresa familiare integra quel quid pluris dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare (etero-organizzazione dell'esercente l'attività)*». Non assume, dunque, alcun rilievo che l'impresa familiare non sia richiamata ex professo tra i soggetti passivi dell'imposta dall'art. 3 D.Lgs. n. 446/1997, la cui elencazione è da considerarsi meramente esemplificativa. La produzione di un reddito d'impresa, e la presenza dei collaboratori familiari, infatti, rappresentano di per sé elemento sufficiente al suo inquadramento in questo ambito. La presenza dei familiari, cioè, finisce per divenire dato sintomatico in sé di quell'attività autonomamente organizzata necessaria ai fini dell'avveramento del presupposto.

I giudici di legittimità, però, a chiare lettere hanno ricondotto nel novero dei soggetti passivi Irap solamente l'imprenditore familiare, con conseguente esclusione dalla base imponibile – come avviene peraltro nell'ambito delle imprese individuali⁹ – dei redditi dei collaboratori. Trattamento sicuramente più favorevole rispetto a quello riconosciuto all'imprenditore che per lo svolgimento dell'attività commerciale si avvalga dell'ausilio dei lavoratori subordinati.

2.3 Limiti alla ripartizione degli utili tra i collaboratori e formalizzazione dell'impresa familiare.

Dopo aver esteso il novero dei soggetti passivi Irap ricomprendendovi anche l'imprenditore familiare, la Suprema Corte si è preoccupata di confermare la validità dei principi posti a presidio dell'elusione fiscale nell'ambito dell'impresa familiare.

L'istituto dell'impresa familiare delineato e regolamentato all'art. 230 bis c.c., introdotto con la riforma del diritto di famiglia (art. 89 della L. 19 maggio 1975, n. 151) al fine di apprestare una tutela minima ed inderogabile del lavoro nell'impresa, ha avuto largo successo, infatti, soprattutto per ragioni tributarie consentendo il frazionamento del reddito di impresa fra i parenti dell'imprenditore attenuando, in tal modo, la progressività Irpef. Pertanto, come ha ricordato la Suprema Corte, il legislatore tributario all'art. 9 della L.

⁷ Cfr. Cass. n. 21563/2010.

⁸ Cfr. Cass. n. 8834/2009.

⁹ Sulla natura individuale, e non collettiva, dell'impresa familiare, v. Cass., Sez. un., 23 giugno 1993, n. 6951, in Boll. Trib., 1993, 1746.

2.12.1975 n. 576, ha sancito precisi limiti alla ripartizione delle quote di partecipazione agli utili tra i familiari al fine di evitare l'elusione fiscale: l'imprenditore familiare può imputare ai collaboratori che abbiano prestato la propria attività in modo non solo continuativo- come richiesto dall'art. 230 bis c.c.- ma anche prevalente,¹⁰ una quota di reddito proporzionale alla partecipazione agli utili¹¹ determinata sulla base della quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa nel periodo d'imposta ed in ogni caso non superiore al 49% del reddito d'impresa.

La Suprema Corte, inoltre, ha precisato che anche se l'impresa familiare è un negozio a forma libera per il quale, dunque, non è necessaria la predisposizione di alcuna convenzione costitutiva scritta¹² ai fini tributari è necessaria la formalizzazione dell'impresa familiare anteriormente al periodo d'imposta¹³ (e dunque al 31 dicembre dell'anno precedente al periodo d'imposta) attraverso atto pubblico o scrittura privata autenticata da cui risultino nominativamente i familiari partecipanti ed il rispettivo rapporto di parentela o affinità che lo lega all'imprenditore.

3. *Riflessioni conclusive*

Indubbia è l'importanza delle sentenza in commento la quale si inserisce nel laborioso percorso giurisprudenziale - iniziato nel 2001 con la sentenza della Corte Costituzionale n. 156 - che ha posto l'accento sulla necessità di enucleare alcuni requisiti tipici da cui far discendere l'esistenza dell'autonoma organizzazione; estendendo l'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive anche ai titolari delle imprese familiari e soprattutto classificando meramente esemplificativa la portata dell'elencazione di cui all'art. 3 del decreto istitutivo, essa costituisce un nuovo capitolo alla saga della soggettività passiva Irap che, nonostante la sua dubbia legittimità costituzionale,¹⁴ invece di essere ristretta ora sembra ancora più estesa e dai confini sempre meno chiari.

¹² Sul punto vedi Sent. Cass., S.U., 89/1995; Cass. 9897/2003; Cass. 9683/2003; Cass. 2060/1995; Cass. 697/1993.

Nel caso di stipulazione di un patto formale, con la conseguente necessità peraltro di verificarne la congruenza con le norme imperative di cui all'art. 230 bis e accertare l'eventuale nullità delle clausole non conformi,¹² è sempre ammessa la prova contraria. Sul punto vedi Sent. Cass. 4650/1992; Cass. 4057/1992; Cass. 5741/1991 e Cass. 7655/1998; Cass. 1525/1997; Cass. 1304/1997.

¹³ Al riguardo, il Ministero delle Finanze nella circolare 98/E del 17 maggio 2000 ha precisato che occorre distinguere l'ipotesi in cui l'impresa sia già esistente e successivamente, nel corso dell'anno, venga enunciata la conduzione sotto la forma di impresa familiare, da quella in cui l'attività sia iniziata "ex novo" nel corso dell'anno sotto forma di impresa familiare:
- nella prima ipotesi il predetto atto di enunciazione dell'impresa familiare formalizzato in data anteriore all'inizio dell'attività dell'impresa familiare avrà effetto fiscale a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data dell'atto di enunciazione;
- nella seconda ipotesi, invece deve ritenersi che l'atto di determinazione delle quote di partecipazione agli utili può produrre effetti fiscali dal periodo stesso a condizione che esso risulti posto in essere contestualmente all'inizio dell'attività e sia debitamente registrato nel termine fisso ordinario stabilito dalle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

¹⁴ Per approfondimenti vedi: AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene editore, Napoli, 312; BAGGIO, *Profili di irrazionalità alla tutela del lavoro*, in "Riv. Dir. Trib.", 1997, I, pag. 635; BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap; un'occasione non del tutto perduta*, in Rass. Trib., 2002, pag. 297; BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in Rass. Trib., 2001, II, 806; med. A., *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in Riv. Dir. Trib., 2000, I, 95; FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in Riv. Dir. Trib., 1997, 496; BODRITO, *È costituzionale l'imposta a carico dei lavoratori autonomi?*, in Corr. Trib., 2001, pag. 713;

Una tale decisione oltre che essere in controtendenza rispetto all'impostazione assunta con la legge delega del 2003 n. 80, confermata con il D.Lgs. del 2011 n. 68, sottolinea ancora una volta la differente linea impositiva adottata in Italia rispetto gli altri paesi comunitari come la Spagna o la Repubblica Federale tedesca dove è stata trasferita a livello locale una quota di spesa pubblica pari, rispettivamente, al 37% per la prima e al 38% per la seconda.

In Italia, invece, il decentramento ha superato la soglia del 50% privando la politica fiscale statale degli strumenti necessari con conseguenti danni in termini di mancata realizzazione di una ragionevole parità fiscale tra i contribuenti¹⁵.

Ma questi non sono gli unici aspetti criticabili della pronuncia. Ribadendo il limite – eccessivamente alto- del 49% dei redditi d'impresa imputabili ai collaboratori familiari e riconoscendo nel lavoro di questi – erroneamente equiparati ai lavoratori subordinati- quel *quid pluris* idoneo a produrre ricchezza ulteriore, dimenticando che la partecipazione al reddito dei collaboratori è solamente agli utili e non anche alle perdite che rimangono in capo al solo imprenditore, la sentenza sembra intensificare i dubbi di legittimità costituzionale del tributo soprattutto per la violazione del principio della capacità contributiva¹⁶ ed il principio di uguaglianza.

Con un tale riflessione, dunque, si intende sottolineare la necessità di un ritorno ad una lettura del principio di capacità contributiva¹⁷ quale, conformemente al dettato

CORASANTI, *Irap: gli elementi della fattispecie imponente, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in Dir. Prat. Trib., 2001, I, pag. 973; DE ANGELIS, *L'Irap deve tornare al vaglio della corte costituzionale*, in Dir. Part. Trib., 2008, I, pag. 143; FERLAZZO NATOLI-COLLI VIGNARELLI, *Il meccanismo impositivo dell'Irap: dubbi di incostituzionalità*, in Boll. Trib., 1998, 649; LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in Rass. Trib. 1997, 1407; GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in Giur. Comm., 2002, I, pag. 142; MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, in Dir. Prat. Trib., 2000, I, 1629; med. A., *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in trattato di diritto tributario, IV vol., 2ª ed., Padova, 2001, 441; MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in Riv. Dir. Trib., 1999, I, 737; SALVATI, *Alcuni spunti in tema di costituzionalità dell'Irap*, in "Rass. Trib.", 1998, pag. 1627; SCHIAVOLINI, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in Riv. Dir. Trib., 1998, I, 737.

¹⁵ Con riferimento alle complesse problematiche che si riferiscono sia alle politiche di spesa, sia all'autonomia tributaria, che possono essere inquadrare nella nozione di "federalismo fiscale", cfr. da ultimo CARBONI GIULIANA G., *Federalismo fiscale comparato*, Jovene, Napoli, 2013.

¹⁶ L'Irap fin dalla sua introduzione ha determinato forti dubbi in tema di costituzionalità per la violazione del principio di capacità contributiva (art. 53 cost.) stante la difficoltà di individuare un concetto di valore aggiunto, come voce autonoma dal reddito, quale base imponente dell'imposta e per la sperequazione prodotta (ai danni del ceto medio) fra i lavoratori dipendenti e fra costoro e gli autonomi, attraverso un uso distorto del criterio della discriminazione qualitativa dei redditi, come sanzionato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 42 del 1980, con conseguente violazione dell'art. 3 cost.. Cfr. C. cost., 26 marzo 1980, n. 42, in *Giur. cost.*, 1980, pp. 287 e ss. Sul punto vedi MARONGIU G., *La discriminazione qualitativa dei redditi di lavoro al vaglio della Corte costituzionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1978, 1, pp. 506 e ss.; id., *L'incostituzionalità dell'ILOR sui redditi di lavoro autonomo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1980, 2, pp. 189 e ss. e in *Giur. Comm.*, 1981, pp. 225 e ss. Vedi anche C. cost., 26 marzo 1980, in *Giur. cost.*, 1980, 1, pp. 288 e ss. (con nota di TABEL G., *L'ILOR e il lavoro autonomo*, pp. 290 e ss.); vedi pure *Giur. It.*, 1980, 1, pp. 1797 e ss. (con nota di FEDELE A., *La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo e i principi di uguaglianza e capacità contributiva*);

¹⁷ Per alcune puntuali riflessioni sul principio di capacità contributiva, nonché sulle implicazioni connesse cfr. *ex multis* GALLO F., *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia della tassazione*, op. cit.; Id., *L'enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. Comm.*, 2009, 1, p. 558; Id., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. Trib.*, 2010, pp. 306 e ss.; FEDELE A., *Gli incrementi nominali di valore nell'Invim e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. fin.*, 1982, 1, pp. 61 e ss.; Id., *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in PERRONE L. - BERLIRI C. (a cura di) *Diritto tributario e Corte costituzionale*, op. cit., pp. 11 e ss.; Id., *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, 5, pp. 134 e ss.; SCHIAVOLINI R., *Capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, pp. 273 e ss.; DE MITA E., *Capacità contributiva*, in *Rass. Trib.*, 1987, 1, p. 45; Id., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, pp. 33 e ss.; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991;

costituzionale, garanzia e limite al potere di imposizione da realizzare nel rispetto del principio di riserva di legge in materia tributaria cui è strettamente connesso. Il tutto senza ostacolare l'applicazione degli altri principi costituzionalmente garantiti con particolare riguardo al principio di libertà economica¹⁸ (art. 41 Cost.) e al principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) che risultano maggiormente a rischio di violazione.

CASSAZIONE CIVILE, SEZIONE TRIBUTARIA, 8 maggio 2013, n. 10777 – VIRGILIO Presidente – IOFRIDA Relatore – GAMBARDELLA P.M. (conf.) - P.B.P. (Avv. Mangano) – Ministero dell’Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate (Avv. Gen. Stato)

conferma Commis. Trib. Reg. Lombardia, 6/07/2006, 55/07/2007

Omissis. Con sentenza n. 55 del 14/06/2007, depositata in data 6/07/2007, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia Sez. 7 respingeva, con compensazione delle spese di lite, l'appello proposto, in data 8/01/2007, da P.B.P., avverso la decisione n. 263/19/2005 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, che aveva respinto un ricorso proposto dal suddetto contribuente (compartecipe nella misura del 51% di un'impresa familiare costituita con il coniuge) contro il silenzio-rifiuto opposto dall'Ufficio Milano 5 sull'istanza, presentata in data 6/04/2004, di parziale rimborso (per la parte eccedente la

FORTE F., *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano*, op. cit., pp. 301 e ss.; Id., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, op. cit., pp. 233 e ss.; BATISTONI FERRARA F., *Eguaglianza e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pp. 477 e ss. In senso contrario ai precedenti autori, tra gli altri cfr. GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, op. cit., p. 71; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 217; FALSITTA G., *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, 1, p. 884.

¹⁸ Il reciproco condizionamento tra il principio di libertà economica e il principio di capacità contributiva è stato evidenziato da numerosi autori, avendo riguardo in specie ai profili giuridici del principio di capacità contributiva, negli anni '60 del secolo scorso (Abbamonte, Gaffuri, Giardina, Maffezzoni, Manzoni, Micheli, Moschetti). Cfr. ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario*, op. cit.; GAFFURI G., *L'attitudine alla 4/2013 contribuzione*, op. cit.; GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, op. cit.; MICHELI G. A., *Capacità contributiva reale e presunta*, op. cit., pp. 1533 e ss.; MOSCHETTI F., *La capacità contributiva. Profili generali*, in AMATUCCI A. (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, op. cit., 1994, I, 1, pp. 225 e ss.; Id., *Il principio della capacità contributiva*, op. cit., p. 217; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970; MANZONI I., *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, op. cit., pp. 186 e ss.; Più di recente in numerosi contributi (da Falsitta a Marongiu a Russo) si è fatto spazio, invero, ad una riflessione attenta, garantista, del rapporto tra l'articolo 41 e l'articolo 53 della Costituzione (cfr. MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007; FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, op. cit., pp. 273 e ss.). Diversamente, talune posizioni dottrinarie ritengono di poter escludere un legame tra libertà di iniziativa economica, limitazioni dell'attività economica e il principio di capacità contributiva. In definitiva si ritiene, da parte di questi autori (Antonini, Boria, Gallo, Luciani), che la funzione essenzialmente solidaristica del dovere di contribuzione, disciplinata dall'articolo 53 Cost., prevarrebbe sulla garanzia implicita nella riserva di legge, stabilita dall'articolo 41 Cost., comma terzo, in tema di limiti alle attività economiche (Cfr. ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e doveri costituzionali*, op. cit., pp. 227 e ss.; BORIA P., *Art. 53*, in BIFULCO R. - CELOTTO A. - OLIVETTI M., *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006; LUCIANI M., *Economia (nel diritto costituzionale)*, in *Digesto*, ed. quarta, vol. V pubblicistico, Torino, 1991; Id. *Voce Economia nel diritto costituzionale*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, V, Torino, 1990, p. 382).

quota di partecipazione) dell'IRAP versata negli anni 1998,1999,2000 e 2001. La C.T.P. riteneva fondata l'eccezione di decadenza dell'azione, per decorso del termine di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, relativamente ai versamenti effettuati negli anni 1998 e 1999, e corretta la determinazione dell'Ufficio, quanto al rimborso dei versamenti effettuati negli anni 2000 e 2001, essendo soggetto passivo l'impresa familiare, non la persona fisica del contribuente, ed essendo costituita la base imponibile dal valore della produzione netta dell'impresa.

La Commissione Tributaria Regionale respingeva il gravame del contribuente, in quanto riteneva, da un lato, applicabile la disciplina di cui al D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, alla imposta IRAP, trattandosi di norma contenuta in testo normativo concernente la riscossione, in generale, di tutte le imposte dirette e mancando, nella disciplina dell'IRAP di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, disposizioni specifiche riguardanti la riscossione, e, dall'altro lato, assoggettabile a tassazione il valore della produzione netta di tutte le entità, incluse le imprese familiari, esercitanti un'attività autonomamente organizzata volta alla produzione ed allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Avverso tale sentenza ha promosso ricorso per cassazione il contribuente, deducendo due motivi, per violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, in relazione al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 1, D.P.R. n. 602 del 1973, art. 38, non essendo il termine di decadenza previsto da tale ultima disposizione, testualmente riferibile alle "sole imposte sui redditi", applicabile anche alle istanze di rimborso dell'IRAP versata in eccesso, ed al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 3, istitutivo dell'IRAP, non essendovi ricompresa l'impresa familiare tra i soggetti passivi dell'IRAP. Ha resistito l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

Il primo motivo del ricorso è infondato. Come già chiarito da questa Corte (cfr. ord. Cass. 23882/2010), "in tema di IRAP, l'istanza di rimborso dell'imposta, ritenuta illegittimamente versata, va presentata dal contribuente entro il termine di decadenza, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, art. 38, in quanto il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 25, istitutivo del tributo, stabilisce che, fino a quando non abbiano effetto eventuali leggi regionali, "per le attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia d'imposte sui redditi"; inoltre l'art. 30, nel disciplinare la riscossione dell'imposta dovuta, prevede che quest'ultima "è riscossa mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi" (comma 2) e che "la riscossione coattiva avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi" (comma 6) (in applicazione del principio, questa Corte ha confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva negato al contribuente il diritto al rimborso dell'IRAP per intervenuta decadenza, in quanto l'istanza era stata presentata oltre il termine di 48 mesi, previsto dal D.P.R. n. 602 del 1973). D'altronde, si è aggiunto, in tema di rimborso delle imposte, il termine di decadenza previsto dall'art. 38, cit. D.P.R. ha portata generale, riferendosi a qualsiasi ipotesi di indebito correlato all'adempimento dell'obbligazione tributaria, qualunque sia la ragione per cui il versamento è in tutto o in parte non dovuto, e quindi ad errori tanto connessi ai versamenti,

quanto riferibili all'an o al quantum del tributo, là dove il termine ordinario di cui all'art. 37 del citato decreto è applicabile alle sole ipotesi di ritenuta diretta, operata dalle amministrazioni dello Stato nei confronti dei propri dipendenti (cfr. Cass. civ., 16 novembre 2011, n. 24058, che, in applicazione del riportato principio, ha annullato la sentenza impugnata, che non aveva rilevato la decadenza della pretesa restitutoria relativa ad acconti irap, reputando erroneamente che il relativo termine decorresse solo dal versamento del saldo; cfr. anche 22591/2012).

Nella fattispecie, è pacifico che l'istanza di rimborso è stata presentata nell'aprile 2004, in relazione ad importi versati a titolo di IRAP nel periodo dal 1998 al 2001, cosicché è indubbio che fosse maturato il termine di decadenza in relazione ai pagamenti effettuati negli anni 1998 e 1999. Il secondo motivo è del pari infondato, in quanto tutti i soggetti che producono reddito di impresa, commerciale od agricola, sono colpiti dall'imposta regionale sulle attività produttive, istituita con D. Lgs. n. 446 del 1997, laddove non espressamente esentati, e quindi anche le imprese familiari, di cui all'art. 230 bis c.c..

In generale, il legislatore tributario si occupa delle imprese familiari nel TUIR, all'art. 5, commi 4 e 5: "I redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230 bis c.c., limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, sono imputati a ciascun familiare, che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili...". Ai fini tributari, presupposto indefettibile del rilievo ai fini fiscali è la formalizzazione dell'impresa familiare anteriormente al periodo di imposta, attraverso la redazione di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata, dal quale risultino nominativamente i familiari partecipanti, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore.

L'imposta di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, concerne tuttavia, a differenza delle altre imposte dirette, non il reddito o il patrimonio in sè, ma lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi. In questo quadro normativo, mentre il reddito derivante dall'impresa familiare e risultante alla dichiarazione dei redditi viene imputato, a determinate condizioni, proporzionalmente alla rispettiva quota di partecipazione dei partecipanti (ma l'imprenditore deve essere titolare come minimo del 51%), l'imprenditore familiare, non i familiari collaboratori, è anche soggetto passivo IRAP, in quanto detta imposta colpisce il valore della produzione netta dell'impresa e la collaborazione dei partecipanti all'impresa familiare integra quel *quid pluris* dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare (etero - organizzazione dell'esercente l'attività). L'elencazione delle figure che sono soggette al tributo, contenuta nel D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 3, è esemplificativa e non tassativa.

La Corte rigetta il ricorso.

Le spese processuali, liquidate come in dispositivo, in conformità del D.M. n. 140 del 2012, attuativo della prescrizione contenuta nel D.L. n. 1 del 2012, art. 9, comma 2, convertito dalla L. n. 271 del 2012 (Cass. S.U. 17405/2012), seguono la soccombenza. *Omissis*.