

L'IRAP (di Marina Cirese)

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea - 3. Presupposto applicativo del tributo - 4. Determinazione della base imponibile – 5. Profili procedimentali.

1. Premessa. Con l'art. 3, commi 143 e 144, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, il Parlamento delegava il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi contenenti disposizioni finalizzate a semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che grava sui redditi di lavoro autonomo e di impresa minore, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali, con particolare riguardo all'introduzione di un nuovo tributo regionale gravante sulle attività produttive che sostituisse i contributi per il servizio sanitario nazionale, l'Ilor, l'Iciap, la tassa di concessione governativa sulla partita Iva, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Pertanto l'art. 3, comma 144, della l. n. 662 del 1996, nel solco delle conclusioni formulate dalla Commissione presieduta dal Professor Franco Gallo, prevedeva: 1) l'affermazione del carattere reale dell'imposta; 2) l'applicazione del tributo in relazione all'esercizio di attività organizzate per la produzione di beni o servizi nei confronti degli imprenditori individuali, delle società, degli enti commerciali e non commerciali, degli esercenti arti e professioni, dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche; 3) la determinazione della base imponibile in base al valore aggiunto prodotto nel territorio regionale così come risultante dal bilancio, con le eventuali variazioni previste per le imposte erariali sui redditi; 4) la possibilità di prevedere differenziazioni di aliquota e di basi imponibili per settori di attività ovvero per categorie di soggetti passivi, anche su base territoriale con riferimento alle aree cd. depresse; 5) la possibilità di prevedere agevolazioni per soggetti che intraprendono nuove attività produttive.

Dopo quasi un anno è stato emanato il d.lgs. n. 446 del 1997 che, a far data dal 1° gennaio 1998, ha introdotto l'IRAP, che è stata oggetto negli anni successivi, di diversi interventi correttivi e di riforma.

In quanto istituita con legge dello Stato, l'IRAP è stata considerata dalla giurisprudenza costituzionale un tributo statale, nonostante l'attribuzione del relativo gettito alle Regioni (cfr. Corte Cost., 26 settembre 2003, n. 296). Successivamente, in virtù dell'espresso disposto di cui all'art. 1, comma 43, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, essa ha assunto la natura di tributo regionale proprio (sia pure derivato), a decorrere dal 1° gennaio 2009, termine che è stato poi differito all'anno 2010.

La disciplina del tributo rimane, in ogni caso, statale: alle Regioni, infatti, non è consentito modificare la base imponibile né, tantomeno, i soggetti passivi ed il presupposto del tributo, ma solamente le aliquote, le detrazioni e deduzioni, oltre ad essere concesso di introdurre speciali agevolazioni ed esenzioni, nei limiti fissati dal legislatore statale.

Quanto alla concreta "manovrabilità" dell'imposta da parte delle Regioni, l'art. 5 del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, emanato in attuazione della l. delega 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale, impone altresì di rispettare i vincoli di coordinamento finanziario, allo scopo di evitare che gli effetti finanziari di ogni iniziativa legislativa regionale possano finire per ripercuotersi sul bilancio statale. Con riguardo, infine, ai profili procedurali, la relativa disciplina è stata affidata alle Regioni, seppur sulla base di uno schema di regolamento-tipo regionale recante la disciplina della liquidazione, dell'accertamento e della riscossione (fasi la cui "gestione" è affidata all'Agenzia delle Entrate).

L'IRAP colpisce le attività produttive svolte nel territorio delle regioni ed ha carattere reale poiché non si applica sul reddito personale del contribuente ma sul valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e/o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

In concreto, l'IRAP si determina applicando al valore della produzione netta, che costituisce la base imponibile, derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione e diminuita delle deduzioni eventualmente spettanti, un'aliquota che varia con riferimento alle differenti tipologie di soggetti passivi d'imposta (ad esempio, imprese, agricoltori, enti pubblici).

2. Compatibilità con la Costituzione e con il diritto dell'Unione europea. L'introduzione dell'IRAP ha suscitato,

immediatamente, un ampio dibattito in ordine alla legittimità costituzionale di tale imposta rispetto al parametro della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Secondo una prima tesi, infatti, la capacità contributiva deve identificarsi con la titolarità di situazioni giuridiche soggettive aventi contenuto patrimoniale, che consentano di estinguere l'obbligazione tributaria: in sostanza, si ritiene che il presupposto impositivo debba contenere in sé i mezzi necessari per fare fronte al pagamento del tributo.

In accordo con un'altra prospettiva, invece, costituiscono espressione di capacità contributiva, in senso più ampio, tutti quei fatti o quelle situazioni che siano in grado di modificare la posizione del soggetto passivo nell'ordinamento e che quindi possano assurgere ad indice di detta capacità anche presupposti socialmente rilevanti, purché espressivi di una capacità differenziata economicamente valutabile. In sostanza, il principio della capacità contributiva non costituisce, secondo tale posizione, un limite assoluto alle scelte del legislatore, essendo il riflesso in ambito tributario del più generale principio di eguaglianza tra i consociati espresso dall'art. 3 Cost.

La portata di questo complesso dibattito interpretativo, con specifico riguardo all'IRAP, si è incentrata, pertanto, sulla compatibilità costituzionale di una forma di imposizione che, ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, colpisce un valore aggiunto che si estrinseca nella combinazione di tutti i fattori della produzione, realizzando un'attività autonomamente organizzata, nella quale l'elemento discriminante ai fini dell'imposizione, è l'esistenza stessa di un'organizzazione.

Invero, secondo i fautori della prima tesi sopra esposta, l'IRAP si porrebbe in contrasto con il principio espresso dall'art. 53 Cost., atteso che la capacità contributiva deve essere sempre correlata a presupposti che, oltre ad essere economicamente valutabili, siano caratterizzati da elementi di patrimonialità economica.

La questione della conformità ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva delle norme del decreto legislativo relative alla stessa individuazione del presupposto d'imposta ed alla determinazione della base imponibile è stata esaminata e ritenuta infondata dalla Corte costituzionale nella sentenza 21 maggio 2001, n. 156.

In particolare, la Corte costituzionale, nel motivare la posizione assunta, ha in primo luogo richiamato la propria consolidata giurisprudenza, secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (v.,

tra le altre, Corte Cost. n. 111 del 1997). In virtù di tale premessa, nella sentenza n. 156 del 2001, la Corte Costituzionale ha sottolineato che, nel caso dell'IRAP, il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice, secondo la Corte Costituzionale, non può dirsi irragionevole, né lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita, al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori. Pertanto, rileva ancora la Corte Costituzionale nella propria ricostruzione, l'imposta colpisce un fatto economico che, pur diverso dal reddito, è comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione.

L'intervento della Corte Costituzionale non ha tuttavia sopito il dibattito afferente la legittimità dell'imposta, specie con riguardo all'art. 33 della Direttiva n. 77/388/CE (cd. "Sesta Direttiva IVA"), che, per sua parte, non ammette l'introduzione di prelievi sulla cifra d'affari aventi le caratteristiche essenziali dell'IVA.

La Corte di Giustizia europea, investita della questione, ha premesso che, al fine di valutare se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33 della Sesta direttiva, occorre verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo le transazioni commerciali in modo analogo all'IVA. A quest'ultimo riguardo, la Corte di Giustizia ha ricordato che le caratteristiche essenziali dell'Imposta sul valore aggiunto sono le seguenti: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.

La Corte di Giustizia ha ritenuto, in virtù di tale premessa sui caratteri dell'imposta sul valore aggiunto, che l'IRAP non potesse essere equiparata alla stessa.

A riguardo, la Corte comunitaria ha innanzitutto rilevato che, mentre l'IVA è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione ed il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'IRAP è invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. La base imponibile della stessa è infatti pari alla differenza che risulta, dal conto economico, tra il «valore della produzione» e i «costi della produzione», come definiti dalla legislazione italiana e comprende elementi, come le variazioni delle rimanenze, gli ammortamenti e le svalutazioni, che non hanno un rapporto diretto con le forniture di beni o servizi in quanto tali. Ne deriva che l'IRAP non deve essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti.

La Corte di Giustizia ha evidenziato, inoltre, circa la quarta caratteristica fondamentale dell'IVA, ossia la traslazione della stessa sul consumatore finale, che l'esistenza di differenze relativamente al metodo per calcolare la detrazione dell'imposta già pagata non può sottrarre la stessa al divieto contenuto nell'art. 33 della Sesta direttiva, ove tali differenze siano più che altro di natura tecnica, e non impediscano che tale imposta funzioni sostanzialmente nello stesso modo dell'IVA.

Per contro, si può collocare all'esterno dell'ambito applicativo dell'art. 33 della Sesta direttiva un'imposta la quale colpisca le attività produttive in modo tale che non sia certo che la stessa vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta sul consumo come l'IVA.

In questo caso, mentre l'IVA, attraverso il sistema della detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17-20 della Sesta direttiva, grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute (CGCE, sentenze 24 ottobre 1996, causa C-317/94, Elida Gibbs, Racc., I-5339, punti 19, 22 e 23, nonché 15 ottobre 2002, causa C-427/98, Commissione/Germania, Racc. pag. I-8315, punto 29), lo stesso non vale per quanto riguarda l'IRAP.

Da un lato, infatti, un soggetto passivo non può determinare con precisione l'importo dell'IRAP già compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi. Dall'altro, se un soggetto passivo potesse includere tale costo nel prezzo di vendita, al fine di ripercuotere l'importo dell'imposta dovuta per le sue attività sulla fase successiva del processo di distribuzione

o di consumo, la base imponibile dell'IRAP comprenderebbe di conseguenza non solo il valore aggiunto, ma anche l'imposta stessa, cosicché l'IRAP sarebbe calcolata su un importo determinato a partire da un prezzo di vendita comprendente, in anticipo, l'imposta da pagare.

Pertanto, la Corte di Giustizia ha escluso il contrasto dell'IRAP con l'art. 33 della Sesta Direttiva IVA predetta statuendo che “..l'imposta regionale sulle attività produttive (I.R.A.P.), introdotta nell'ordinamento italiano "si distingue dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari" e pertanto ne ha dichiarato la piena compatibilità con il diritto comunitario. (Corte di Giustizia 3 ottobre 2006- causa C-475/03).

3. Presupposto applicativo del tributo. L'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997 dispone che l'imposta regionale sulle attività produttive ha quale presupposto “... l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, purché si tratti, come aggiunto dall'art. 1, comma 1, del d.lgs. 10 aprile 1998, n. 137, di attività “autonomamente organizzata”. Lo stesso art. 2, tuttavia, precisa che “l'attività esercitata dalle società e dagli enti ... costituisce in ogni caso presupposto di imposta”. L'art. 4 del citato d.lgs. n. 446 del 1997 prevede che “soggetti passivi dell'imposta sono - come ha aggiunto l'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 137 del 1998 – coloro che esercitano una o più delle attività di cui all'art. 2”, e, “pertanto”, tra gli altri: a) “le società e gli enti di cui all'art. 87 (già 73), comma 1, lett. a) e b) del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917”; b) “le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad essa equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto testo unico, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 51 del medesimo testo unico”; c) “le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'art. 49 (già 53), comma 1, del medesimo testo unico”.

La Corte costituzionale, con la sentenza del 21 maggio 2001, n. 156, ha evidenziato che “l'assoggettamento all'imposta in esame del reddito ulteriore prodotto da ogni tipo di attività in virtù della sua autonoma organizzazione, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro”. Nella medesima decisione la Corte Costituzionale ha peraltro osservato che “... mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa d'impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitudine, nel senso che è

possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che sia svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, ... rappresentato, secondo l'art. 2, "dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa...".

Pertanto, secondo la Corte costituzionale, mentre le attività produttive di reddito d'impresa sono sempre, per definizione, autonomamente organizzate, quelle produttive di redditi di lavoro autonomo professionale possono essere o meno autonomamente organizzate ed occorre, quindi, verificare in concreto se sussiste o meno il presupposto impositivo.

Nella ricostruzione del requisito dell'"autonoma organizzazione" occorre considerare Sez. U, n. 9451/2016, Greco, Rv. 639529 - 01, secondo la quale, con riguardo al presupposto dell'IRAP, tale requisito, previsto dall'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'*id quod plerumque accidit*, il minimo indispensabile per l'esercizio della propria attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

Le stesse Sezioni Unite della Corte di cassazione, ponendosi, ancora, nel solco della richiamata giurisprudenza costituzionale, hanno precisato che, invece, l'esercizio di professioni in forma societaria costituisce *ex lege* presupposto dell'IRAP, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, essendo la stessa implicita nella forma di esercizio dell'attività. (Sez. U, n. 7371/2016, Greco, Rv. 639175-01).

In una pronuncia successiva, le medesime Sezioni Unite della Corte di legittimità hanno evidenziato, peraltro, che, in materia di IRAP, la "medicina di gruppo", ai sensi dell'art. 40 del d.P.R. 28 luglio 2000, n. 270, non è un'associazione tra professionisti, ma un organismo promosso dal servizio sanitario nazionale, sicché la relativa attività integra il presupposto impositivo non per la forma associativa del suo esercizio, ma solo per

l'eventuale sussistenza di un'autonoma organizzazione (ai fini dell'integrazione della quale è peraltro insufficiente l'erogazione della quota di spesa del personale di segreteria o infermieristico comune, giacché essa costituisce il "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale: Sez. U, n. 7291/2016, Greco, Rv. 639173-01).

La successiva giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di cassazione in tema di ricorrenza del presupposto impositivo dell'IRAP si è posta nel solco delle richiamate decisioni delle Sezioni Unite.

A riguardo, si è ritenuto che, ai fini del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, due unità lavorative *part time* siano da ritenersi equivalenti ad una a tempo pieno, fatta salva la verifica in concreto (Sez. 6-T, n. 23466/2018, Solaini, Rv. 646310-01).

In particolare, **Sez. 6-T, n. 9786/2018, Luciotti, Rv. 647737-01**, ha ritenuto insussistente il presupposto impositivo nel caso di un medico convenzionato che si era avvalso nell'espletamento della propria attività professionale di una segreteria. Sempre in materia di attività medica, **Sez. 6-T, n. 12084/2018, Solaini, Rv. 648384-01**, ha affermato che non ricorre il necessario presupposto della autonoma organizzazione ove il contribuente si avvalga di un cd. assistente di sedia, ossia di un infermiere generico assunto *part time*, il quale si limita a svolgere mansioni di carattere esecutivo, senza pertanto accrescere le potenzialità professionali del medico. E' stato inoltre specificato che la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale, di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con d.P.R. n. 270 del 2000, rientrando nell'ambito del "minimo indispensabile" per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo (Sez. 6-T, n. 22027/2017, Solaini, Rv. 645678-01).

Con **Sez. 6-T, n. 8728/2018, Solaini, Rv. 647731 – 01**, la Corte di cassazione ha puntualizzato, altresì, secondo l'indirizzo già tracciato da Sez. 6-T, n. 23557/2016, Manzon, Rv. 642035 – 01 e da Sez. 6-T, n. 23552/2016, Manzon, Rv. 642026 – 01, che il mero dato "quantitativo", ovvero l'elevato ammontare dei ricavi, dei compensi e delle spese del professionista, anche per beni strumentali, non integrano di per sé il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, costituendo un dato "neutro" rispetto al requisito dell'autonoma organizzazione.

Peraltro, il "minimo indispensabile", anche in termini di costi, varia a seconda del settore di attività del professionista (è diversa la dotazione

strumentale di un dentista o di un radiologo rispetto a quella di un avvocato o di un ragioniere).

Occorre inoltre considerare che l'imposta colpisce, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, in quanto, come rilevato, la base imponibile dell'Irap è strutturata in modo da non coincidere, necessariamente, con la somma di retribuzioni, interessi e profitti, i quali rilevano non per il loro effettivo ammontare, ma solo nella misura in cui trovano capienza nel valore aggiunto che si è creato, nei limiti, cioè, in cui tale valore si è prodotto.

Invero, come precisato dalla Suprema Corte (Sez. T, n. 10777/2013, Iofrida, Rv. 626518-01), per l'IRAP non assume rilevanza, quale indice di capacità contributiva, il reddito o il patrimonio in sé, ma lo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi. Ripercorrendo i principi già enunciati in Sez. 6-T, n. 15543/2017, Cirillo

E., Rv. 644719-01, con riguardo all'attività artistica e sportiva, **Sez. 6-T, n. 12027/2018, Conti, Rv. 648382-01**, ha ritenuto che l'attività artistica costituisce un elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento secondo cui il contribuente risulta contare esclusivamente sulle proprie capacità professionali, nonostante la produzione di un reddito cospicuo dovendosi in ogni caso escludere dal perimetro impositivo la mera agevolazione delle modalità di svolgimento dell'attività professionale. Si è parimenti precisato che il solo fatto che l'esercente si avvalga di un agente e/o di una società organizzatrice di spettacoli non è sufficiente per desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei due rapporti giuridici.

E' stato per altro verso chiarito che il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società non soggiace all'imposta per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta ad imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata; il che non si verifica nella specie, atteso che per la soggezione all'IRAP non è sufficiente che il commercialista normalmente operi presso uno studio professionale, atteso che tale presupposto non integra, di per sé, il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza (Sez. 6-T, n. 16372/2017, Cirillo E., Rv. 644928-01).

La locazione di uno studio da parte di un ragioniere non costituisce, di per sé, elemento idoneo a configurare la sussistenza dei presupposti impositivi, trattandosi di bene strumentale usualmente necessario all'esercizio della professione (Sez. T, n. 16072/2017, Greco, Rv. 644793-01).

4. Determinazione della base imponibile. La Corte di legittimità pronunciandosi, inoltre, in tema di base imponibile ai fini IRAP, ha statuito che, secondo la formulazione dell'art. 5 del d.lgs. n. 446 del 1997 (nel testo modificato dall'art. 1, comma 50, lett. a), della l. 24 dicembre 2007, n. 244, applicabile *ratione temporis*), il principio di derivazione dei costi sostenuti dal conto economico non esclude il controllo sull'inerenza dei medesimi, attraverso la correttezza della loro appostazione nel conto economico alla stregua dei principi civilistici e contabili nazionali (**Sez. 6-T, n. 15115/2018, Napolitano, Rv. 649102-01**).

Su un piano generale, non si può trascurare che, in tema di IRAP, la portata precettiva dell'art. 11, comma 1, lett. a), punto 1, del d.lgs. n. 446 del 1997, con riferimento a qualsiasi categoria di soggetto passivo consente la deducibilità dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro prescindendo dal metodo di determinazione della base imponibile (analitico o retributivo), ove si tratti di costi effettivamente sostenuti ed inerenti all'attività svolta e soggetta a tassazione (Sez. T, n. 29867/2017, Esposito, Rv. 646291-01).

Sempre in ordine alla determinazione della base imponibile, occorre ricordare che Sez. T, n. 30149/2017, Iannello, Rv. 646298-01, ha precisato che non sono deducibili gli interessi passivi su finanziamenti, in quanto la norma richiamata consente di portare in deduzione dalle poste attive di cui all'art. 2425, comma 1, lett. a), c.c., gli importi corrispondenti alle voci indicate alla lett. b) della disposizione da ultimo menzionata e non anche quelli di cui alla successiva lett. c), che, al punto 17, comprende proprio gli interessi e gli altri oneri finanziari.

5. Profili procedurali. Sez. 6-T, n. 10483/2018, Luciotti, Rv. 647996-01, ha confermato l'orientamento già espresso in precedenza dalla Corte di legittimità (Sez. T, n. 26037/2016, Bielli, Rv. 641949-01), in ordine all'inapplicabilità all'IRAP della disciplina del raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli accertamenti vigente *ratione temporis*, ovvero fino al periodo di imposta 2015, in quanto in riferimento all'imposta sulle attività produttive non sono previste sanzioni penali.

Come noto, infatti, prima della modifica introdotta dalla l. 28 dicembre 2015 n. 208, il comma 3 dell'art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, disciplinava le ipotesi di raddoppio dei termini dell'accertamento, prevedendo espressamente che “in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

L'inapplicabilità di tale termine "lungo" all'IRAP discende dal mancato inserimento delle violazioni relative all'imposta regionale tra le ipotesi delittuose previste dal d.lgs. n. 74 del 2000, testo che ricomprende in modo espresso solamente i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: la disciplina penale tributaria risulta pertanto inapplicabile all'IRAP in quanto le violazioni riferibili a tale imposta non sono idonee a porre in essere fatti penalmente rilevanti ed una diversa interpretazione si pone in contrasto con il divieto di analogia, ai sensi di quanto espressamente previsto dall'art. 25, comma 2, Cost.

Alla domanda di rimborso o restituzione del credito IRAP maturato dal contribuente si applica, secondo **Sez. 6-T, n. 1543/2018, Cirillo E., Rv. 647000-02**, in mancanza di una disciplina specifica posta dalla legislazione speciale in materia, la norma generale residuale che prevede un termine biennale di decadenza per la presentazione dell'istanza (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992), che non esclude, tuttavia, una volta maturato il silenzio-rifiuto, la decorrenza del termine decennale di prescrizione (art. 2946 c.c.). Pertanto, il decorso della prescrizione, che comincia solo se e quando il diritto può essere fatto valere, è sospeso durante il tempo di formazione del silenzio-rifiuto, laddove la richiesta al fisco di un rimborso s'intende respinta, a tutti gli effetti di legge, quando siano trascorsi 90 giorni dalla data della sua presentazione, senza che l'Ufficio si sia pronunciato.