

**Sentenza del 16/02/2007 n. 3672 - Corte di Cassazione Sentenza del 16/02/2007 n. 3672 - Corte di Cassazione**

**Intitolazione:**

IRAP - Presupposto - Autonoma organizzazione - Dottore commercialista - Esclusione.

**Massima:**

Si ha esercizio di "attività autonomamente organizzata" soggetta ad IRAP quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente (nel caso di specie un dottore commercialista) costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'IRAP (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti).

\*Massima redatta dal Servizio di documentazione economica e tributaria.

**Testo:**

Svolgimento del processo

Il Ministero dell'economia e l'Agenzia delle Entrate propongono ricorso per cassazione deducendo un unico motivo avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana n. 3/32/04 depositata il 24 febbraio 2004.

Lamenta l'ufficio che la Commissione d'appello abbia rigettato l'impugnazione avverso la sentenza di primo grado ed abbia ritenuto fondata l'istanza di rimborso dell'Irap versata per l'anno 1998 presentata dal signor A.B., dottore commercialista.

La Commissione di secondo grado così motivava:

Riprendendo il filone argomentativo sviluppato dai primi giudici si ritiene che la soluzione corretta della controversia debba trarre necessariamente gli elementi interpretativi dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001, la quale ha respinto tutte le questioni sollevate ed ha precisato però che, in presenza di svolgimento di attività professionale di lavoro autonomo occorre verificare se questa venga svolta in presenza o assenza di organizzazione. In essa viene detto: "E' tuttavia vero - come taluni rimettenti rilevano - che mentre l'elemento organizzativo e' connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non puo' dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorche' svolta con carattere di abitualità, nel senso che e' possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Ma e' evidente che nel caso in cui un'attività professionale che fosse 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, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa". E' ovvio che la precitata sentenza di rigetto della Corte non ha efficacia vincolante, ma ha solo il limitato effetto nei confronti del giudice remittente, ma assumendo essa particolare rilievo per la forza argomentativa, non e' corretto discostarsene, senza una motivazione contraria.

In concreto il ricorrente ha prodotto documentazione probante lo svolgimento dell'attività professionale di commercialista privo di dipendenti, con attrezzature consistenti nei mobili di ufficio, telefono, automezzo, personal computer e, quindi, ha dimostrato di esercitare la propria attività con impiego di mezzi-beni strumentali di portata definibili come minime (persino una famiglia comune potrebbe mediamente dotarsi degli stessi beni) e senza dipendenti. Da ciò si desume che l'elemento organizzativo sia pressoché inconsistente e che l'attività del

contribuente sia imperniata in modo esclusivo sulla propria persona.

Tale impostazione e' ormai accolta dalla prevalente giurisprudenza secondo la quale "il concetto di autonoma organizzazione ai fini della soggettivita' Irap non deve essere considerato con riferimento alla semplice sussistenza o meno di strumenti materiali e personali utilizzati dal professionista che rende personalmente la propria opera, ma deve comprendere anche la presenza di persone idonee, sia in fatto che normativamente, a rendere quella stessa prestazione di lavoro autonomo. Pertanto l'organizzazione puo' essere qualificata come autonoma quando sia in grado, non solamente di amplificare l'opera del lavoratore autonomo ma anche di sganciare, almeno potenzialmente l'attivita' dell'organizzazione da quella dell'organizzatore".

L'Amministrazione ha depositato memoria e note d'udienza di replica alle conclusioni favorevoli al rigetto del Procuratore generale.

#### Motivi della decisione

Il ricorso del Ministero risulta inammissibile ... Mentre deve essere preso in esame il ricorso dell'Agenzia.

Sostiene l'Amministrazione nella sua memoria che la controversia sarebbe stata definita con la procedura di cui all'art. 9 della L. n. 289/2002. Non e' pero' dato reperire in atti alcun documento che sorregga simile affermazione; e dunque si deve procedere all'esame del merito del ricorso.

L'Amministrazione deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997 in relazione all'art. 360, n. 3), del codice di procedura civile.

La decisione che si impugna non brilla certo per chiarezza espositiva e per stringatezza logico-motivazionale. Essa incentra l'oggetto del proprio decisum sull'accertamento dell'esistenza di una struttura organizzativa di supporto al lavoro svolto dal contribuente, optando, attraverso una valutazione meramente quantitativa, per la negativa e, percio', concludendo sull'estraneita' della predetta attivita' all'ambito applicativo dell'Irap: "puo' essere qualificata come autonoma" dice la Commissione fiorentina, "quando sia in grado non solamente di amplificare l'opera del lavoratore autonomo, ma anche di sganciare almeno potenzialmente l'attivita' dell'organizzazione da quella dell'organizzatore". In pratica la Commissione regionale opera un accorpamento delle due affatto erronee posizioni che si stanno sviluppando in sede di giurisprudenza di merito attorno all'applicazione dell'Irap (e che si confida che codesta Corte possa presto e definitivamente confinare nel dimenticatoio), in forza delle quali, da una parte, si ritiene semplicemente che l'organizzazione debba andare intesa in senso quantitativo e, dall'altra, che l'organizzazione medesima sia "autonoma" in quanto possa da sola svolgere la medesima attivita' del lavoratore autonomo a prescindere dalla sua persona. La Commissione, allora, conclude dicendo che siffatta "autonomia", intesa nel predetto (del tutto sbagliato) modo, si evidenzia proprio attraverso la "quantita'" dell'organizzazione, onde piu' ve ne e', di quest'ultima, e piu' c'e' autonomia, mentre la scarsita' della stessa escluderebbe, percio', la ricorrenza del presupposto dell'imposta.

L'aver deciso per l'inapplicabilita' dell'Irap nel caso de quo comporta, pertanto, l'adesione ad una concezione del tutto errata dell'imposta, in relazione ai suoi presupposti di fatto e, in particolare, all'espressione, utilizzata dal legislatore, di "autonoma organizzazione".

Il discorso, allora, non puo' che prendere le mosse dalla sentenza della Corte Costituzionale citata dalla stessa Commissione fiorentina nella narrativa della sentenza.

Essa, riferendosi alla detta sentenza, ha escluso l'applicazione dell'imposta per cui e' causa sulla base della mancanza di "organizzazione" da parte del contribuente, riconducendo siffatto divisamento a quanto i giudici della Consulta non hanno, a ben vedere, mai affermato.

Il presupposto dell'imposta denominata Irap, indicato dall'art. 2 rubricato e' costituito "dall'esercizio abituale di una attivita' autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". La disposizione e' strettamente collegata al successivo art. 3, che individua i soggetti passivi

dell'imposizione. Occorre evidenziare che il legislatore, usando l'espressione "pertanto sono soggetti all'imposta", non ha potuto fare altro che ravvisare, nelle attività esercitate dai soggetti ivi elencati, il requisito della "autonoma organizzazione". Infatti la formulazione utilizzata ha la funzione di esplicitare i soggetti esercenti quelle attività autonomamente organizzate che integrano il presupposto Irap.

Onde anche i lavoratori autonomi individuati alla lettera c) del comma 1 del predetto art. 3, negli "esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del Tuir" svolgono un'attività autonomamente organizzata e come tali sono soggetti all'imposta.

Pertanto, giova preliminarmente escludere a priori ogni pur celato tentativo che tenda ad escludere le attività libero-professionali dal campo di applicazione dell'Irap solo per essere tali, dal momento che questo contrasterebbe inconciliabilmente con la lettera della legge (esclusione che si legge in parecchie decisioni delle Commissioni di appello, sulla base della francamente neppure ipotizzabile conclusione che, siccome i lavoratori autonomi libero-professionali sono iscritti ad un albo, essi non potrebbero mai giovare di una organizzazione che funzionasse da sola, proprio per l'importanza ed imprescindibilità della loro persona in ragione dell'appartenenza alla categoria).

La disciplina in tema, di presupposto e soggetti passivi dell'Irap non consente, però, interpretazioni che escludano dall'imposta l'esercizio di arti e professioni con riferimento alla carenza (non assenza, ma si vedrà cosa effettivamente debba intendersi per cotale "assenza") di una pur minima organizzazione, intesa questa come possesso di beni strumentali o di utilizzo di personale dipendente. Onde, laddove esiste lavoro professionale, non potrebbe non presumersi una pur minima attività per organizzarlo, perché altrimenti non esisterebbe neppure tale lavoro inteso come attività diretta alla produzione di ricchezza. Di talché, dinanzi a siffatta presunzione del tutto logica, sarà il contribuente a dover provare il contrario.

Invero il senso letterale della normativa non dà alcuno spazio ad interpretazioni che individuino categorie astratte e prescindano dall'aspetto dell'analisi concreta dell'esistenza in fatto dei presupposti impositivi, tanto è vero che l'unica strada adombrata è stata quella del ricorso al giudizio di legittimità costituzionale, che tuttavia, a differenza di quanto ritenuto dalla nostra Commissione d'appello, non ha prodotto gli effetti che se ne vorrebbero, del tutto a sproposito, far derivare.

E valga il vero.

La Corte Costituzionale, estrapolando dal contesto generale solo il passaggio (sempre preso ad esempio dalle sentenze emesse sull'argomento) dove viene detto che "... è evidente che nel caso di un'attività professionale che fosse 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 ...", ha voluto ben sottolineare come quello della presenza del requisito dell'"autonoma organizzazione" sia questione di fatto da accertarsi necessariamente.

Solo che siffatto passo avrebbe dovuto essere letto in maniera corretta, vale a dire che i casi in cui il lavoro autonomo sia svolto senza la pur minima organizzazione non potrebbero che essere di scuola, volendo significare la norma che l'assenza di autoorganizzazione vuol dire che in tali casi l'organizzazione non è del lavoratore, ma di altri presso cui il lavoratore autonomo svolge la sua attività'.

La sentenza della Corte non è, però, di tipo "additivo" rispetto alla norma primaria. È da escludersi in maniera assoluta, cioè, che la sentenza della Corte abbia prodotto (o voluto produrre) effetti modificativi della disciplina Irap, stabilendo la sua inapplicabilità anche quando l'attività professionale sia svolta in mancanza di elementi di organizzazione, alterando pesantemente la natura del presupposto dell'Irap che, secondo la stessa Corte, è pienamente conforme al dettato costituzionale. Ciò in quanto quello che conta, per l'applicazione dell'imposta, è l'"autonomia" dell'organizzazione stessa, vale a dire il lavoro in sé, svolto direttamente dal professionista. È solo quando il medesimo professionista

si trovi a partecipare di una organizzazione posta in essere da altri, allora egli e' fuori dal campo Irap. Ed e' proprio di cio' che dal medesimo deve essere data la prova.

Invero la Corte Costituzionale ha respinto tutte le numerose censure di incostituzionalita' sollevate dai giudici rimettenti e, pertanto, non possono ritenersi modificati i presupposti soggettivi di applicazione del tributo indicati negli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997. Inoltre, occorre pure evidenziare che la Consulta non ha adottato neppure una sentenza "interpretativa" di rigetto, poiche' non ha condizionato la legittimita' del provvedimento legislativo alla circostanza che lo stesso venga interpretato nei sensi resi palesi dalle motivazioni.

Quanto detto e' avvalorato dal fatto che la stessa Corte Costituzionale, con le ordinanze n. 286/2001 e n. 103/2002 ha riconfermato la piena legittimita' degli artt. 2 e 3 su richiamati, pur avendo potuto, in tali successivi giudizi di legittimita' costituzionale, alla luce del dibattito giurisprudenziale originato dalla citata sentenza n. 156, intervenire con pronunce di tipo additivo o interpretativo, ovvero per specificare gli effetti che aveva inteso apportare sulla disciplina Irap con la predetta sentenza, cosa che non e' avvenuta.

Non possono, quindi, individuarsi nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta in base alle motivazioni adottate dalla Corte (cfr., in tal senso, la risoluzione n. 23/E del 5 febbraio 2003 dell'Agenzia delle Entrate).

Le pronunce dei giudici tributari che, come quella in esame, hanno operato una erronea distinzione tra esercenti arti e professioni aventi o meno una sufficiente organizzazione ai fini dell'imposizione Irap, sembrano mutuare quegli stessi concetti di organizzazione che furono elaborati proprio in tema di Ilor. Tale commistione tuttavia e', evidentemente, non appropriata.

Sono, infatti, chiare le diversita' sistematiche e logiche dei due tributi. Invero l'Ilor attuava la discriminazione qualitativa dei redditi, andando a colpire i soli proventi fondati su componenti patrimoniali. Nel caso dell'Irap, invece, le molteplici circostanze che giustificano il tributo si riconducono allo svolgimento in se' delle attivita' autonomamente organizzate e alla rilevanza che tale dato - oggettivamente considerato - assume quale elemento idoneo a produrre un valore aggiunto che, sotto altri profili e con altra imputazione soggettiva finale del carico fiscale, gia' viene preso in considerazione dall'Iva.

Ai fini Irap siamo di fronte ad una attivita' autonomamente organizzata anche per quelle attivita' che consistono soltanto nell'organizzazione del lavoro proprio, cio' che rileva e' dunque... mentre l'elemento patrimoniale e' del tutto irrilevante. L'autonoma organizzazione non deve essere intesa nel senso dell'autonomia dalla persona del professionista cioe' nel senso della capacita' che l'organizzazione del lavoro dovrebbe avere di funzionare per conto suo, perche' cio' contrasterebbe con la lettera della legge e non avrebbe alcun senso logico sistematico ma deve essere intesa nel senso di organizzazione propria dello stesso professionista e non appartenente a struttura terze, ove il lavoratore apporti la propria professionalita'.

Senza contare la pur decisiva circostanza che, quanto all'Irap, come pure confermato dalla Corte Costituzionale con la piu' volte citata sentenza n. 156, non siamo in presenza di una imposizione reddituale, come avveniva per l'Ilor, ma di una imposta basata su di un "fatto economico" consistente nel valore aggiunto fornito da una determinata attivita'. Con totale esclusione della possibilita' che possa verificarsi la erroneamente piu' volte paventata doppia imposizione reddituale.

Autorevole dottrina sostiene in tal senso che: "l'ulteriore requisito dell'autonomia dell'organizzazione dell'attivita' produttiva dovrebbe avere la funzione di rafforzare il carattere di abitualita' dell'attivita' medesima, riconoscendo la possibilita' che il presupposto dell'imposta sia integrato anche dalla mera autoorganizzazione". Dunque per produrre valore aggiunto non sono sempre indispensabili quantita' anche minime di capitali o lavoro altrui, ma puo' bastare la capacita' di ottenere credito o la possibilita' di procurarsi la propria clientela (in tale senso Comm. trib. reg. del Veneto n. 82/6/02 del 10 ottobre 2002).

Deve pertanto essere riaffermato che, nell'ambito del lavoro autonomo,

restano esclusi dall'imposizione Irap soltanto ipotesi di esercizio in forma occasionale (l'art. 2 del D.Lgs. 446 richiede l'abitudine) e quelle attività estrinsecatesi in una collaborazione coordinata e continuativa (art. 49, comma 2, lettera a), del Tuir, in vigore fino al 31 dicembre 2000), nonché le altre attività indicate nei commi 2 e 3 dell'art. 49 del Tuir (l'art. 3, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 446, infatti, richiama solo il primo comma dell'art. 49). Dove c'è libera professione non svolta alle dipendenze o sotto il coordinamento altrui c'è gioco forza autonoma organizzazione del proprio lavoro, altrimenti non ci sarebbe neppure quest'ultimo. Quanto appena detto è proprio ciò che la Commissione regionale sembra non avere afferrato, dal momento che ha dato l'idea di aderire ad una concezione "quantitativa" dell'organizzazione del lavoro professionale e non a quella "qualitativa", postulata dalla norma con l'avverbio "autonomamente".

Non era, pertanto, questione di provare o meno un quantitativo minimo di struttura organizzativa, sibbene di verificare se il professionista lavorasse in proprio o fosse unicamente alle dipendenze di terzi, ovvero solo sotto il coordinamento di altri, ovvero ancora se l'attività nella sua interezza, afferente l'anno di imposta considerato, potesse ritenersi del tutto occasionale, perché, in assenza di siffatte condizioni, chi lavora in proprio e produce reddito non può non "organizzare" il proprio lavoro, altrimenti non lavora nemmeno, ciò significando che in tal modo si "auto-organizza" il proprio lavoro e non si appartiene a strutture estranee, non altro.

Oltre tutto, la Commissione, in aggiunta all'errore nel ritenere che bisognasse provare elementi in realtà estranei alla struttura normativa dell'imposta per cui era causa, neppure ha verificato con esattezza la reale portata di quanto ad essa offerto dal contribuente, posto che, aderendo alla concezione esatta dell'ambito applicativo dell'Irap, sarebbero bastati anche i minimi elementi che trapelavano dalla documentazione prodotta dal contribuente per convincere che, anche nel caso in esame, si fosse in presenza di tutto ciò che la legge richiede per l'applicazione dell'imposta.

## 2. L'attività "autonomamente organizzata"

La Corte ritiene che il ricorso debba essere respinto.

Esso in punto di diritto afferma, riprendendo decisioni di alcuni giudici di merito, "che l'attività professionale è autonomamente organizzata (e dunque è soggetta ad Irap) quando viene svolta senza essere indirizzata e controllata da altri ed è, invece, non autonomamente organizzata quando, anche se esercitata da un professionista regolarmente iscritto all'albo, è sotto controllo altrui. Laddove il lavoratore autonomo abbia autonomia di scelte sui modi, sulle condizioni e sulle finalità del proprio operare, così da organizzare tempi, luoghi e strumenti senza vincolanti disposizioni di terzi, si realizza il presupposto impositivo Irap, non richiedendo la legge l'esistenza di un'autonoma organizzazione di mezzi, ma di attività. L'esistenza di beni o rapporti strumentali manifesta quindi detta autonomia, ma non ne è requisito indispensabile. Di guisa che è l'assenza di dipendenti o beni strumentali non inficia la validità della tesi dell'ufficio e la conseguente non spettanza del rimborso Irap richiesto".

È agevole cogliere come l'Amministrazione sostenga che deve considerarsi come autonomamente organizzata ogni attività non occasionale che non sia eteroorganizzata.

La tesi trovava rispondenza nel testo originario del D.Lgs. n. 446/1997 il cui art. 2 assoggettava all'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) "l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".

A sua volta la lettera c) del comma 1 dell'art. 3 (rimasto immutato) precisa che sono soggetti passivi della imposta "le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del testo unico delle imposte dei redditi esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico". Da questa seconda norma si deduce che non sono invece soggetti ad imposta i singoli e le società di persone che esercitino un'attività di produzione o scambio di

beni o servizi riconducibile nell'ambito dei commi 2 (e 3) del medesimo art. 49 o, a maggior ragione, nell'art. 47 (attività assimilate al lavoro dipendente), o addirittura svolgano attività di lavoratore dipendente (Irap sui compensi percepiti da questi soggetti e' pero' - almeno di regola - dovuta da chi li utilizza).

Il testo originario del D.Lgs. n. 446/1997 assoggettava dunque ad imposta ogni attività degli esercenti professioni intellettuali che possedesse il requisito della "abitudine" e quindi non fosse esercitata occasionalmente. La formulazione del decreto delegato non coincideva però con quella della legge delega 23 dicembre 1996, n. 662, che al comma 144 prevedeva l'applicazione dell'imposta in relazione "all'esercizio di una attività organizzata per la produzione di beni o servizi".

Il D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, ha quindi aggiunto, nel citato art. 2 la specificazione secondo cui la attività deve essere "autonomamente organizzata".

L'art. 2 citato ha quindi assunto il seguente tenore:

"Presupposto dell'imposta e' l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".

Puo' essere utile, per un verso, un raffronto con l'art. 2082 del codice civile: ("Imprenditore") "1. E' imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi.

Per altro verso, appare opportuno tenere presente la dizione del comma 2 dell'art. 5 del D.P.R. 633/1972 secondo cui "per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorche' non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse".

Certo la tecnica legislativa e' oggi meno puntuale e precisa di un lontano passato quando si affermava che ogni parola, ogni punto, ogni virgola scritta dal legislatore dovesse assumere un preciso significato e nessuno di questi segni potesse essere considerato superfluo.

Tuttavia riesce difficile accettare la tesi erariale secondo cui queste due parole (che - come già ricordato - hanno formato oggetto di una specifica modifica del testo legislativo) sarebbero sostanzialmente superflue; in quanto già il testo del 1997 esigeva le attività colpite fosse abituale ed autonoma (anche attraverso il rinvio all'art. 49, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986).

Dunque non appare condivisibile la tesi prospettata nella memoria dell'Avvocatura erariale, secondo cui le due parole aggiunte avrebbero solo lo scopo di rendere più chiaro "il motivo dell'esclusione dai soggetti passivi dei collaboratori che svolgono attività coordinata e continuativa"; di ribadire cioè che legge già diceva espressamente, cioè "l'esclusione dall'imposizione delle attività di collaborazione coordinata e continuativa le quali si avvalgono di un'organizzazione eteronoma, nonché delle attività professionali" esercitate in modo occasionale.

Del resto, la formula legislativa di cui si discute trae le sue origini dalla "relazione Gallo" (il Prof. Franco Gallo, presiedette la Commissione istituita dall'allora Ministro delle finanze Augusto Fantozzi, per la riforma del sistema tributario secondo criteri di decentramento fiscale, di semplificazione e di perequazione regionale con l'obiettivo di raggiungere il cosiddetto "federalismo fiscale a costituzione invariata"), testo ripreso nella relazione ministeriale di presentazione del decreto delegato n. 446/1997 in cui si riportano e si fanno propri brani tratti da tale relazione; in particolare le affermazioni (coerenti forse più con il testo della legge delega che del decreto delegato) secondo cui "l'organizzazione si risolve, per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa" e che l'organizzazione "implica necessariamente 'poteri di comando' su beni e servizi economicamente valutabili". Dunque si parla di una potenzialità produttiva dell'Amministrazione in qualche modo distinguibile rispetto alla potenzialità produttiva del singolo.

Non appare cioè possibile applicare l'Irap a tutte le attività che

costituiscono presupposto per l'applicazione dell'Iva; la diversa dizione legislativa trova rispondenza in una differenziazione sostanziale di disciplina legislativa. L'Iva grava infatti sul consumatore, mentre l'Irap grava sull'attività produttiva.

### 3. La giurisprudenza della Corte Costituzionale

In questo quadro debbono essere collocate le affermazioni della sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, che certo non costituisce un vincolo giuridico per il magistrato; ma rappresenta pur sempre una presa di posizione di particolare autorevolezza; che deve essere valutata con specifico riferimento alla funzione, ed ai limiti, dell'intervento della Corte Costituzionale.

Investita da un consistente insieme di eccezioni, la Corte ha, in primo luogo, affermato che "l'imposta colpisce con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, 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".

Ed ha ritenuto legittima tale scelta di fondo operata dal legislatore fiscale ancorché essa investa una "mera potenzialità di capacità contributiva, suscettibile di non tradursi in reddito nel caso in cui l'ammontare di retribuzioni ed interessi passivi sia uguale o superiore al valore della suddetta produzione netta, attesa anche la mancata previsione di qualsivoglia meccanismo di rivalsa".

Sempre nell'ambito di queste considerazioni la Corte ha dichiarato "irrilevante, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è, pro quota, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori). Come si verifica per qualsiasi altro costo (anche di carattere fiscale) gravante sulla produzione, l'onere economico dell'imposta potrà essere infatti trasferito sul prezzo dei beni o servizi prodotti, secondo le leggi del mercato, o essere totalmente o parzialmente recuperato attraverso opportune scelte organizzative".

Sono state così respinte tutte le eccezioni di illegittimità costituzionale che coinvolgevano radicalmente l'impostazione di fondo dell'imposta, che quindi ne avrebbero determinato il venir meno in relazione a tutti i contribuenti.

Per quanto attiene alle questioni qui sul tappeto, il cuore della sentenza è costituito dal passo in cui la Corte valuta la legittimità dell'Irap "nella parte in cui - secondo i giudici che hanno sollecitato l'intervento della Corte - l'imposta opererebbe un'ingiustificata equiparazione, ai fini del trattamento fiscale, tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo, con violazione vuoi del principio di eguaglianza, vuoi del principio di capacità contributiva, vuoi, infine, del principio di tutela del lavoro in tutte le sue forme".

La Corte respinge le eccezioni, in primo luogo, ribadendo che l'Irap non sarebbe un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

"Non riguardando, dunque, la normativa denunciata la tassazione dei redditi personali, le censure riferite all'asserita equiparazione del trattamento fiscale dei redditi di lavoro autonomo a quello dei redditi di impresa" risulterebbero "fondate su un presupposto palesemente erroneo". "L'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, 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".

È tuttavia vero - soggiunge la Corte - che mentre l'elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non

puo' dirsi per quanto riguarda l'attivita' di lavoro autonomo, ancorche' svolta con carattere di abitualita', nel senso che e' possibile ipotizzare un'attivita' professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.

Ma e' evidente che nel caso di un'attivita' professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risultera' mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attivita' produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'"esercizio abituale di un'attivita' autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi", con la conseguente inapplicabilita' dell'imposta stessa.

Questo insieme di circostanze impedirebbe poi anche il realizzarsi di un'ingiustificata disparita' di trattamento in danno dei lavoratori autonomi rispetto ai lavoratori subordinati, non assoggettati all'imposta.

Una volta chiarito, infatti, che l'Irap non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto (VAP) dalle attivita' autonomamente organizzate, nessuna ingiustificata disparita' di trattamento puo' ravvisarsi nell'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attivita' autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attivita' e' per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione.

Quanto all'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta degli esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi e non anche degli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 della stessa norma; essa troverebbe giustificazione nella non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi, previste dai commi 2 e 3 del menzionato art. 49, di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale.

Con molta prudenza, la Corte non fornisce poi all'interprete esplicite indicazioni circa il significato di "autonoma organizzazione" e si limita ad affermare che si tratta di "questione di fatto", rimessa dunque - sembrerebbe quasi dire la Corte - al giudice di merito, sotto il limitato controllo del giudice di legittimita' previsto dall'art. 360, n. 5), del codice di procedura civile (difetto di motivazione).

Tuttavia la Corte propone considerazioni di diritto che questo Collegio ritiene di condividere perche' fondate su una puntuale interpretazione della legge, nei suoi aspetti letterali e sostanziali.

La Corte afferma cioe' che l'Irap ha un carattere di realita' e non e' un'imposta sui redditi, tale carattere di realita' comporta venga colpito "il valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attivita' autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, e' d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacita' contributiva - identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneita' alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta - ne' appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro". A sua volta l'ordinanza n. 103/2002 della medesima Corte ha ribadito "nessuna ingiustificata disparita' di trattamento puo' d'altro canto ravvisarsi nell'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi, in quanto esercenti attivita' autonomamente organizzate, e non anche dei lavoratori dipendenti, "la cui attivita' e' per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione".

Appare dunque evidente che la costituzionalita' dell'imposta viene affermata in relazione ad una sua caratteristica: di colpire una struttura che differenzia il lavoratore autonomo soggetto ad Irap dal lavoratore subordinato o parasubordinato (e dal lavoratore autonomo non soggetto ad Irap) e giustifica l'assimilazione del lavoro autonomo al regime dell'impresa (sia pure di minime dimensioni). Questo profilo merita di essere particolarmente sottolineato perche' con questa riflessione la Corte ha esercitato la sua specifica funzione di controllo costituzionale. La costituzionalita' della norma sarebbe a rischio se non vi fossero le parole "autonomamente organizzata"; o esse dovessero venire vanificate in sede interpretativa, di guisa che venisse colpita "un'attivita' professionale

svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui".

Solo così l'imposta colpisce un "valore aggiunto" (VAP) e non un reddito (e sfugge all'addebito di incostituzionalità').

L'Irap applicata ad un lavoratore autonomo o professionista privo di qualsivoglia struttura organizzativa capace di potenziare il suo prodotto, rispetto al prodotto di collaboratore autonomo e continuativo o al prodotto di un lavoratore dipendente, verrebbe infatti a costituire una mera soprattassa sul reddito, che graverebbe solo sui lavoratori autonomi, in violazione dei principi affermati dalla Corte Costituzionale in relazione all'Ilor (sentenza n. 42/1980).

4. La sentenza della Sezione tributaria della Cassazione n. 21203 del 5 novembre 2004

Nella linea tracciata dalla Corte Costituzionale si colloca la sentenza di questa Corte n. 21203/2004. Il caso riguardava un ingegnere libero professionista che nel 1998 aveva versato il primo acconto Irap, pari a lire 5.279.000 su un imponibile di lire 124.574.000. Successivamente, aveva presentato istanza di rimborso di detta somma, diretta al deducendo vari profili di illegittimità costituzionale del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'Irap ed impugnando il conseguente silenzio-rifiuto, sia assumendo che le norme istitutive dell'Irap si ponevano in contrasto con i principi costituzionali enunciati dagli artt. 3, 23, 53 e 76 della Costituzione, sia comprovando documentalmente di esercitare la professione in assenza di una struttura organizzativa e di dipendenti o collaboratori e senza l'impiego di capitali avuti a mutuo.

La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso, motivando che il tributo de quo era inoperante nei confronti di quei contribuenti, i quali non siano in alcun modo dotati di un'autonoma organizzazione. Avverso questa decisione l'Agenzia delle Entrate proponeva gravame con argomentazioni tratte dall'ammontare dei compensi percepiti dal contribuente, dal valore dei beni strumentali e dalla corresponsione di compensi a terzi.

La Commissione tributaria regionale, rigettava l'appello sostenendo che il giudice di primo grado si era uniformato ai principi affermati dalla Corte Costituzionale; la questione di fatto era stata risolta in senso favorevole al contribuente alla stregua delle prove documentali che consentivano di escludere sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, sia l'impiego di capitali.

L'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso con tre mezzi; di cui il primo attinente ad un presunto vizio di ultrapetizione non assume rilievo in questa sede.

Con il secondo mezzo veniva dedotta l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia, ai sensi dell'art. 360, n. 5), del codice di procedura civile. Si assumeva, in modo specifico, che, a fronte dei particolari rilievi svolti in atto di appello in ordine agli elementi della struttura organizzativa (valore dei beni strumentali, corresponsione di compensi a due soggetti), la Commissione di II grado si era limitata ad affermazioni apodittiche, senza una qualsivoglia motivazione.

Con la terza doglianza veniva censurata la violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997, in relazione all'art. 360, n. 3), del codice di procedura civile. Veniva, particolarmente, evidenziato che il senso letterale della normativa era tale da escludere la necessità della verifica dell'esistenza di un'organizzazione, che abbia caratteristiche ulteriori rispetto a quella dell'abitudine e dell'autonomia dell'attività esercitata.

La Corte rigettava il ricorso affermando:

Infondato è il vizio motivazionale, dedotto con il secondo mezzo. I giudici di secondo grado non si sono affatto limitati ad enunciare affermazioni apodittiche.

In realtà, nell'impugnata decisione, attraverso una compiuta analisi della sentenza della Corte Costituzionale ed un'analitica rassegna della giurisprudenza di merito, si delineavano i principi applicativi della disciplina normativa dell'Irap.

Quindi, si recuperava a piena validita' la decisione di primo grado, non richiamandola semplicemente per relationem, bensì espressamente rivalutandone l'iter argomentativo. Si sottolineava, in particolare, che la soluzione favorevole si radicava "alla stregua delle prove documentali che, in presenza di beni strumentali e di occasionali compensi a terzi, escludevano, nell'esercizio della professione del contribuente, sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni".

Era disatteso, anche il terzo motivo di ricorso, con cui si censurava la violazione ed errata applicazione delle norme fondamentali: gli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 446/1997, nel senso che non era necessaria la verifica dell'esistenza di un'organizzazione avente caratteri ulteriori rispetto all'abitudine ed autonomia dell'attività esercitata.

Secondo la sentenza n. 21203 "trattavasi, all'evidenza, dell'inammissibile introduzione di una questione di fatto, che i giudici di secondo grado hanno analiticamente deliberato e congruamente motivato come si evince dalla disamina innanzi svolta".

La sentenza pur con una motivazione prevalentemente in fatto, ha risolto anche la questione di diritto respingendo la tesi dell'Avvocatura secondo cui "l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo"

## 5. Conclusioni

Le argomentazioni finora svolte consentono di concludere che si ha esercizio di "attività autonomamente organizzata" soggetta ad Irap ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'Irap (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti).

Non è dunque sufficiente quella mera "autoorganizzazione" che la memoria dell'Avvocatura riconosce propria anche delle attività abituali che danno luogo all'applicazione dell'Iva.

Ne discende il rigetto del ricorso in quanto il giudice di merito ha accertato che "il contribuente ha prodotto documentazione probante lo svolgimento dell'attività professionale di commercialista privo di dipendenti, con attrezzature consistenti nei mobili di ufficio, telefono, automezzo, personal computer e, quindi, ha dimostrato di esercitare la propria attività con impiego di mezzi-beni strumentali di portata definibili come minime (persino una famiglia comune potrebbe mediamente dotarsi degli stessi beni) e senza dipendenti. Da ciò si desume che l'elemento organizzativo sia pressoché inconsistente e che l'attività del contribuente sia imperniata in modo esclusivo sulla propria persona". E simile accertamento in fatto non è contestato dall'Amministrazione sotto il profilo del vizio di motivazione; non potendosi valutare a tal fine le apodittiche asserzioni prive di qualsiasi riferimento specifico contenute nell'ultima parte del ricorso.

L'affermazione contenuta nella sentenza e sopra testualmente riportata appare sufficiente al fine del decidere e del tutto autonoma rispetto all'ultima parte della sentenza impugnata secondo cui sarebbe ormai prevalente in giurisprudenza l'affermazione secondo cui "il concetto di autonoma organizzazione ai fini della soggettività Irap non deve essere considerato con riferimento alla semplice sussistenza o meno di strumenti materiali e personali utilizzati dal professionista che rende personalmente la propria opera, ma deve comprendere anche la presenza di persone idonee, sia in fatto che normativamente, a rendere quella stessa prestazione di lavoro autonomo. Pertanto l'organizzazione può essere qualificata come autonoma quando sia in grado, non solamente di amplificare l'opera del lavoratore autonomo ma anche di sganciare, almeno potenzialmente l'attività dell'organizzazione da quella dell'organizzatore".

Sembra al Collegio che simile proposizione abbia una funzione meramente ricognitiva e non costituisca un'autonoma ratio decidendi. Percio' non viene presa in considerazione.

Non vi e' luogo a provvedere per le spese.

P.Q.M.

la Corte dichiara inammissibile il ricorso del Ministero.  
Rigetta il ricorso della Agenzia.

---