

## Dies IRAP\*

di Domenico Ardolino

L'8 febbraio scorso, la sezione tributaria della Corte di Cassazione ha tenuto un'udienza interamente dedicata ai contenziosi Irap, oramai passata agli onori della cronaca con il nome "Dies Irap". Esercitando la sua funzione nomofilattica, la suprema Corte ha così inteso dare un indirizzo univoco in merito all'assoggettamento ad Irap dei redditi derivanti da attività di lavoro autonomo.

Non è un mistero che l'Imposta regionale sulle attività produttive sia stata ideata con un occhio di riguardo agli effetti economici del nuovo fenomeno impositivo piuttosto che alle interrelazioni con i principi costituzionali che regolano il nostro ordinamento giuridico finanziario e tributario.

Il presupposto del tributo, infatti, trae origine concettuale dagli studi della dottrina economica sul valore aggiunto (valore della produzione netta, nella terminologia del d.lgs. n. 446/97) scaturite dall'organizzazione dei fattori della produzione; tale surplus rappresenta una ricchezza prodotta e successivamente consumata attraverso la distribuzione ai (e/o remunerazione dei) soggetti che hanno apportato i vari fattori della produzione: imprenditori, dipendenti, collaboratori autonomi, finanziatori. Le imposte dirette tradizionalmente sono legate a tale fase finale di fruizione della ricchezza prodotta, cioè al momento in cui essa è percepita dai vari fattori come "reddito", ed infatti il nostro ordinamento conosce tassazioni sui redditi di impresa, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di capitale.

Invece, l'imposta regionale sulle attività produttive, sotto questo profilo rivoluzionaria, ha individuato come autonomo presupposto il valore aggiunto alla fonte, cioè prima della sua distribuzione ai fattori della produzione: gli economisti rilevano semplicemente che ci troviamo di fronte ad un nuovo criterio di distinzione tra "produzione" e "distribuzione" del reddito e che pertanto il valore della produzione netto è un legittimo indice di capacità economica.

Perché allora tale imposta, in un tempo di vita così breve, ha subito così tante peripezie giudiziarie?

La risposta è lapalissiana: l'Irap, dichiaratamente e inequivocabilmente reale, non è una qualsiasi prestazione imposta richiesta dallo stato ma è un tributo, per il quale vale l'imperativo contenuto nell'art. 53 Cost.: ciascuno è tenuto a partecipare alle spese pubbliche in base alla propria capacità contributiva.

Molti degli inconvenienti sono allora derivati dal voler estendere un tributo pensato come costo gravante sul sistema imprenditoriale anche alle attività professionali, forse sorvolando sul problema che, se si affronta la questione in termini giuridici oltre che economici, i due fenomeni scelti come presupposti non sono né uguali né perfettamente sovrapponibili: da un lato è tutt'altro che infrequente l'ipotesi che il valore aggiunto derivante dall'attività di lavoro autonomo finisca con il coincidere con la capacità economica individuale e, sotto il secondo aspetto, la persona fisica (anche se professionista/lavoratore autonomo) dovrebbe pagare tributi commisurati alla sua capacità contributiva e non a quella altrui, ancorché concorra a produrla.

Da queste ambiguità di fondo è scaturita una consistente mole di ordinanze di remissione al giudice delle leggi che hanno infine condotto la Corte Costituzionale all'emissione della notoria sentenza n. 156/2001. In tale pronuncia i giudici costituzionali hanno innanzitutto sgombrato il campo da diverse ipotesi ricostruttive, stabilendo 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 hanno 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”.*

Per quanto riguarda i dubbi di incostituzionalità sotto il profilo dell'ingiustificata equiparazione, ai fini del trattamento fiscale, tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo (con violazione dei principi di eguaglianza, di capacità contributiva e di tutela del lavoro in tutte le sue forme), la Corte ha affermato che l'assoggettamento ad imposta del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è 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.

Rileggendo oggi la sentenza si ha l'impressione che i dubbi di incostituzionalità – sotto i molteplici profili della capacità economica, della mancanza di rivalsa e della discriminazione qualitativa operata a monte dal legislatore, che ha scelto come soggetti passivi solo i titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo – potevano essere superati solo configurando il tributo come un'imposta reale che non colpisce il reddito personale del soggetto passivo ma il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

In altri termini, la Corte Costituzionale ancora la legittimità dell'imposta ad una sua precisa caratteristica: quella di colpire una struttura, una realtà economica che differenzia il lavoratore autonomo soggetto ad Irap dal lavoratore subordinato o parasubordinato e quindi giustifica l'assimilazione del lavoro autonomo al regime dell'impresa.

Appare evidente qual è l'anello debole in tale ricostruzione: gli stessi giudici notano che, mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di 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 o lavoro altrui: sotto questo profilo non si può non concludere che, nel caso di un'attività professionale svolta in assenza di elementi di organizzazione, risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive.

È chiara la logica che muove tali conclusioni: l'Irap applicata ad un lavoratore autonomo o professionista, privo di qualsivoglia struttura organizzativa capace di potenziare il suo prodotto, verrebbe a costituire una mera addizionale alle imposte sui redditi, risultando così ingiustificatamente discriminatoria rispetto ad analoghe situazioni reddituali (quali quelle dei lavoratori dipendenti o dei collaboratori autonomi e continuativi), secondo un orientamento consolidato a partire dalla pronuncia di incostituzionalità dell'Ilor sui lavoratori autonomi (Corte Cost., 26.03.80, n. 42).

Per tale motivo, la Corte, con una sentenza sicuramente non additiva ma comunque determinate per chiarire i limiti del tributo nell'ordinamento, ricostruisce l'Irap come un costo sulla ricchezza derivante dall'organizzazione dei fattori produttivi nell'ambito di attività di impresa o di lavoro autonomo: in assenza di tale organizzazione risulterà mancante il presupposto di imposta.

Nella sentenza n. 156/2001 i giudici non hanno fornito esplicite indicazioni circa il significato di "autonoma organizzazione", limitandosi ad affermare che si tratta di questione di fatto, rimessa dunque al giudice di merito e sotto il limitato controllo del giudice di legittimità, ai sensi dell'art. 360, n. 5) cpc.

Forse, qualche maggiore indicazione avrebbe evitato l'enorme contenzioso giudiziario sorto a seguito delle istanze di rimborso presentate da migliaia di contribuenti e proseguito per tutti i gradi di giudizio proprio a causa della mancanza di un orientamento pacificamente condiviso in materia di "autonoma organizzazione".

La giurisprudenza di merito ha prodotto, ad oggi, variegati orientamenti, oscillanti tra due posizioni diametralmente opposte: secondo la prima – definita dalla Cassazione massimalista – l'Irap è sempre dovuta dal lavoratore autonomo (salvo nelle ipotesi espressamente escluse dal legislatore), perché l'autonomia dell'organizzazione si identifica con l'abitudine stessa della professione che non può prescindere dalla stabilità e programmazione nel tempo delle energie intellettuali impiegate per acquisire clientela, ottenere credito, competere sul mercato con legittime iniziative frutto di una personale organizzazione che non può mai mancare.

Secondo la seconda, detta invece minimalista, è illegittimo il prelievo per i professionisti esercenti una professione "protetta" che esige l'iscrizione all'albo e non può mai spersonalizzarsi per il rapporto fiduciario (*intuitus personae*) che lega il prestatore al cliente ed impedisce che la predisposta struttura di risorse umane e materiali sia in grado di funzionare indipendentemente ed autonomamente dal suo intervento.

Le sentenze emesse dai giudici di Cassazione nella tornata del Dies Irap hanno negato legittimità alle due tesi opposte, sottolineando che il senso letterale della normativa non dà alcuno spazio a interpretazioni che individuino categorie astratte e prescindano dall'analisi concreta dell'esistenza in fatto dei presupposti impositivi.

L'Amministrazione finanziaria nei vari giudizi di merito aveva adottato una strategia difensiva con la quale, partendo dal presupposto che tutte le prestazioni libero-professionali sono caratterizzate dall'impiego dell'intelligenza e cultura in misura prevalente rispetto al lavoro eventualmente manuale, tendeva a dimostrare che tali attività possono essere esercitate anche senza l'apporto della prestazione di collaboratori o di capitali investiti ma non per questo verrebbe meno il requisito della autonoma organizzazione.

Secondo tale tesi, l'attività del professionista sarebbe perciò autonomamente organizzata se svolta senza il coordinamento ed il controllo da parte di altri soggetti e, viceversa, non autonomamente organizzata se indirizzata e controllata da altri. Non si sarebbe trattato, pertanto, di provare o meno un quantitativo minimo di struttura organizzativa, ma 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, 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.

Sostanzialmente l'Agenzia delle Entrate aveva proposto un'interpretazione della nozione di autonoma organizzazione basata sul parametro dell'attività autodiretta/eterodiretta: coloro che svolgono un'arte o una professione ai sensi dell'art. 49, comma 1, dpr n. 917/86, sarebbero rientrati sempre e comunque fra i debitori dell'imposta in quanto, nell'inserire la locuzione "autonomamente organizzata" nel corpo dell'art. 2 d.lgs n. 446/1997, il legislatore non aveva voluto introdurre alcun ulteriore requisito, ma soltanto confermare quanto già risultava dall'impianto complessivo della legge e, cioè, che deve trattarsi di un'attività gestita in proprio e non sotto la direzione o all'interno di una struttura altrui.

Quindi, per l'Amministrazione finanziaria l'autonoma organizzazione non andava intesa nel senso dell'autonomia dalla persona del professionista (cioè della capacità dell'organizzazione del lavoro di funzionare per conto suo), ma nel senso di organizzazione propria dello stesso professionista e non appartenente a struttura terze: l'organizzazione autonoma sarebbe mancata (e l'imposta non dovuta) solo nelle residuali ipotesi in cui il professionista avesse svolto la sua attività in maniera occasionale o indirizzata e/o controllata da altri.

Tale tesi esponeva il fianco a molte critiche; in particolare, era diffusa l'opinione secondo cui non era necessaria una sentenza della Corte Costituzionale per poter affermare che i parasubordinati e gli occasionali non sono soggetti passivi Irap, essendo essi già fuori dal presupposto di imposta (perché producono redditi, rispettivamente, assimilati a lavoro dipendente e diversi). Pertanto, sostenere che l'osservazione dei giudici costituzionali sulla mancanza di autonoma organizzazione dovesse riferirsi alle residuali ipotesi delle partite Iva "abusive", cioè dei lavoratori autonomi che però sostanzialmente sono lavoratori co.co.co o occasionali, equivaleva a rendere *inutiliter data* la sentenza stessa.

Nelle varie pronunce pubblicate, la Cassazione ha osservato dell'inapplicabilità dell'Irap ai soli prestatori d'opera subordinati e/o collaboratori, la cui organizzazione produttiva manca del carattere di "autonomia", conduce ad un'interpretazione dell'elemento organizzativo sotto il profilo meramente soggettivo, cioè come auto-organizzazione creata e gestita senza vincoli di subordinazione dal professionista, che quasi si identifica con essa, anziché in senso oggettivo, cioè come apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui,

risultante dall'integrazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. Secondo i giudici di legittimità l'elemento dell'autonomia, se recepito in senso soggettivo, si risolve in una mera tautologia (il professionista è autonomamente organizzato perché è un soggetto capace di organizzazione autonoma), che non avrebbe richiesto un apposito intervento legislativo di precisazione. L'espressione "autonomamente organizzata", assunto dalla legge quale connotato indefettibile dell'attività abituale tassabile, è invece da intendere necessariamente in senso oggettivo, essendo questa l'unica interpretazione "costituzionalmente orientata", quindi obbligatoria, poiché è stato implicitamente evidenziato dal giudice delle leggi che, se la norma fosse accolta nel senso di ritenere applicabile l'imposta anche nel caso d'inesistenza del suddetto elemento oggettivo, risulterebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva, garantiti appunto dall'equiparazione dell'attività di carattere professionale a quella imprenditoriale sul filo dell'autonoma organizzazione, connaturata a quest'ultima e soggetta ad accertamento nella prima.

Con altrettanta fermezza la Cassazione ha negato legittimità alla tesi cd. minimalista, fatta propria da alcune Commissioni Tributarie Regionali, che viceversa tendeva ad escludere le attività libero-professionali dal campo di applicazione dell'Irap solo per essere tali.

I giudici di legittimità hanno correttamente notato che tale orientamento contrasta inconciliabilmente con la lettera della legge (l'art. 3, comma 1, lett. c- che individua tra i soggetti passivi *"le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo testo unico"*).

In realtà, la stragrande maggioranza delle sentenze di merito delle Commissioni Tributarie aveva già espresso una posizione molto meno radicale, pragmaticamente orientata nell'individuare, caso per caso, la presenza o meno di autonoma organizzazione, dando rilevanza alla tipologia ed alla consistenza dei costi esposti in dichiarazione dei redditi (quadro RE del mod. Unico); nello stesso senso si era orientata l'unica pronuncia della sezione tributaria della Cassazione (sentenza 5.11.04, n. 21203), la quale aveva giudicato legittime e condivisibili le decisioni prese dai giudici di merito i quali avevano escluso la debenza dell'Irap nel caso dell'attività professionale svolta da un ingegnere: la correttezza di tali sentenze *"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"*.

Successivamente a tale sentenza, la Corte di Cassazione aveva deliberatamente procrastinato la trattazione degli innumerevoli giudizi che continuavano ad arrivare al grado di legittimità, in attesa di conoscere l'esito del procedimento pendente presso la Corte di Giustizia delle Comunità Europee per la presunta incompatibilità dell'Irap con l'art. 33 della VI direttiva Iva. Evidentemente i giudici di legittimità avevano valutato probabile una sentenza di illegittimità comunitaria dell'Irap.

Avendo invece il giudice comunitario fatta salva l'imposta, la sezione tributaria ha deciso di concentrare in un'unica giornata la trattazione di un numero di controversie sufficientemente rappresentativo di tutte le diverse tipologie di contenziosi in atto, coinvolgendo, nella composizione dei vari collegi giudicanti, tutti i giudici della sezione.

In alcune delle sentenze fino ad oggi pubblicate, è stato affermato, ai sensi dell'art. 384, comma 1, cpc, il seguente principio di diritto: *"il rimborso dell'Irap non spetta agli esercenti arti o professioni, indicati dall'art. 49, comma 1, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (richiamato dall'art. 3, comma 1, lettera c), D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), responsabili in qualsiasi forma dell'organizzazione - esclusi gli esercenti arti o professioni inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, originariamente esenti dall'imposta - quando essi si avvalgano, in modo non occasionale, di lavoro altrui, o impieghino nell'organizzazione beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività: eccedenza di cui è indice, fra l'altro, l'avvenuta*

*deduzione del costo ai fini dell'Irpef o dell'Iva. Il contribuente che agisce per il rimborso dell'Irap, sostenendo di averla versata indebitamente, ha l'onere di provare l'assenza delle suddette condizioni."*

In altre sentenze sono formulate delle conclusioni che non sembrano perfettamente coincidenti con il summenzionato principio e che danno maggior rilievo, piuttosto che all'utilizzo in modo non occasionale del lavoro altrui, alla funzione di mero ausilio (di "amplificazione" piuttosto che di "sganciare l'attività dell'organizzazione dall'organizzatore") della struttura.

Queste ultime pronunce sembrano concedere maggior spazio all'apprezzamento dei giudici di merito le cui decisioni sullo stato di fatto, se ben motivate, difficilmente potrebbero essere sindacate in sede di legittimità.

Di rilievo alcuni punti in cui i giudici affermano che non possono mutarsi i concetti di organizzazione che furono elaborati in tema di Ilor, sottolineando le diversità sistematiche e logiche dei due tributi. Infatti l'Ilor attuava la discriminazione qualitativa dei redditi, andando a colpire i soli proventi fondati su componenti patrimoniali, mentre le circostanze che giustificano l'Irap si riconducono allo svolgimento in sé dell'attività autonomamente organizzata quale elemento idoneo a produrre un valore aggiunto: sotto questo profilo l'elemento patrimoniale potrebbe essere del tutto irrilevante.

La Cassazione, in sintesi, esprimendo un orientamento tanto ragionevole e condivisibile quanto prevedibile, ha deciso che è illegittimo il prelievo Irap in capo a quei contribuenti che esercitano la propria professione con modesti beni strumentali e senza sostenere costi da lavoro dipendente o da collaborazione di terzi in via stabile.

Tale conclusione rappresenta un ragionevole completamento della ricostruzione sistematica operata dalla Corte Costituzionale. È infatti riproposta la tesi del dominio sui fattori produttivi che trae origine dalla "relazione Gallo" (lo studio prodotto dalla commissione presieduta dal prof. Franco Gallo, istituita dall'allora ministro Augusto Fantozzi, per elaborare la riforma fiscale del 1997 "a costituzione invariata") 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 *"implica necessariamente poteri di comando su beni e servizi economicamente valutabili"*.

Perciò il prelievo Irap è legittimo quando grava sulla ricchezza derivante da una organizzazione dei fattori produttivi sufficientemente significativa da poter essere giuridicamente distinta dalla capacità economica del lavoratore autonomo/professionista ed individuata di fatto attraverso la presenza di costi da lavoro dipendente o continuativo e/o di rilevanti beni strumentali.

Viceversa è illegittima l'Irap applicata ad un professionista inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità o comunque privo di una struttura; in tal caso, infatti, la ricchezza colpita finirebbe con il coincidere con la capacità economica individuale del lavoratore autonomo e dunque il tributo rappresenterebbe una mera addizionale alle imposte sui redditi, ingiustificatamente discriminatorio rispetto ad analoghe situazioni reddituali (quali quelle dei lavoratori dipendenti o dei collaboratori autonomi e continuativi), in violazione dei principi già affermati dalla Corte Costituzionale in relazione all'Ilor.

Si tratta, a mio avviso, della migliore conclusione che i giudici di legittimità potevano adottare ma non della soluzione definitiva al "problema Irap."

Infatti, l'aver inevitabilmente relegato la sussistenza della autonoma organizzazione ad una questione di fatto, continuerà a generare una vasta mole di contenzioso, essendo rimessa ai giudici di merito la valutazione in concreto di quei *"beni strumentali eccedenti, per quantità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l'esercizio dell'attività."*

Senza sottacere che il consolidarsi di orientamenti giurisprudenziali (o interventi legislativi ancorati a parametri quantitativi) troppo restrittivi potrebbero causare ripercussioni negative sugli imponibili Irpef e, addirittura, sui livelli occupazionali.

Penso, ad esempio, alle sentenze che hanno ravvisato l'autonoma organizzazione anche in presenza dei costi (da lavoro dipendente) della

sola segretaria. In questo caso, il risparmio di imposta (5%) è tale per cui molti piccoli lavoratori autonomi potrebbero essere "incentivati" a non inquadrare il personale di segreteria con regolari contratti di lavoro ma a retribuirlo in parte con prestazioni occasionali ed in parte "a nero". La conseguente diminuzione del costo da dedurre dal reddito professionale genererebbe automaticamente una tendenza a ridurre i ricavi dichiarati. In altri casi, viceversa, risulterà conveniente acquistare beni e servizi e così via, in una spirale facilmente intuibile.

L'impressione è che saranno necessari ulteriori interventi di maquillage, per rendere armonica l'imposta nell'ordinamento tributario, salvaguardando il gettito da essa garantito. Sempre a condizione che il legislatore eserciti doverosamente le sue attribuzioni senza adottare soluzioni penalizzanti per i contribuenti; in caso contrario nel medio termine vinceranno la partita Irap solo quegli autonomi in grado di opporre al fisco una efficace pianificazione fiscale che raramente distingue tra lecito risparmio, elusione ed evasione.

(\*) La presente è una versione più meditata delle prime note di commento pubblicate nel precedente numero di *Innovazione e Diritto*, all'indomani del deposito delle prime sentenze della Corte di Cassazione