



CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

FONDAZIONE
ARISTEIA

ISTITUTO DI RICERCA
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI



DOCUMENTI ARISTEIA

documento n. 71

*La soggettività passiva IRAP di
piccoli imprenditori e lavoratori
autonomi*

febbraio 2007

LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IRAP DI
PICCOLI IMPRENDITORI E LAVORATORI
AUTONOMI

DOCUMENTO ARISTEIA N. 71

LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IRAP DI PICCOLI IMPRENDITORI E LAVORATORI AUTONOMI

L'imposta regionale sulle attività produttive ha dato adito, sin dalla sua introduzione nel nostro ordinamento tributario, ad una serie di perplessità relative alla sua conformità ai principi costituzionali rilevanti in materia tributaria ed alla sua compatibilità con l'imposta comunitaria sulla cifra d'affari (IVA). Tuttavia il maggiore contenzioso vede contrapposti l'Amministrazione finanziaria ed una vasta platea di contribuenti che, a causa delle ridotte dimensioni della loro attività, si ritengono non assoggettabili all'imposta per la carenza del requisito, normativamente richiesto, della "autonoma organizzazione". Peraltro, riempire di significato quest'ultima locuzione non è affatto semplice, come dimostra in maniera inequivocabile la copiosa giurisprudenza sul tema.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Brevi considerazioni sul presupposto soggettivo dell'IRAP. – 3. I diversi orientamenti assunti dalla giurisprudenza sul requisito della "autonoma organizzazione". – 4. La dichiarazione IRAP 2006. – 5. Conclusioni.

1. INTRODUZIONE

Come noto la Corte di giustizia CE, con sentenza del 3 ottobre 2006, causa C-475/03¹, ha dichiarato la compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) con il diritto comunitario ed in particolare con la direttiva n. 77/388/CEE, del 17 maggio 1977, come modificata dalla direttiva del Consiglio del 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE, che disciplina l'imposta sul valore aggiunto.

In breve, l'art. 33, n. 1, della direttiva impone agli Stati membri il divieto di riscuotere imposte interne ulteriori rispetto a quella comunitaria che abbiano la natura di imposte sulla cifra d'affari.

Il giudice remittente italiano chiedeva alla Corte CE se l'IRAP potesse essere considerata un'imposta avente le caratteristiche essenziali dell'IVA, in violazione del suddetto art. 33.

Secondo la Corte, tuttavia, l'IRAP, al contrario dell'IVA, non può essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti e non è perfettamente neutrale poiché non tutti i soggetti passivi si trovano nella condizione di poter "ribaltare" il carico dell'imposta, o di poterlo "ribaltare" nella sua interezza, sul consumatore finale.

Dette differenze consentono alla Corte di giustizia CE di affermare che un'imposta con le caratteristiche dell'IRAP si distingue in modo tale dall'IVA da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33, n. 1, della direttiva, ed è pertanto compatibile con l'ordinamento comunitario.

¹ Consultabile sul sito internet www.finanze.it.

Detta sentenza della Corte di giustizia, tuttavia, chiude solo in parte (ed in maniera sfavorevole ai contribuenti), una lunga ed articolata disputa concernente la legittimità dell'IRAP, tributo avversato sin dalla nascita da larga parte dei soggetti passivi dell'imposta e della dottrina.

Vale la pena di ricordare, infatti, che sull'IRAP era già stata chiamata a pronunciarsi in passato la Corte costituzionale, la quale, con la sentenza 21 maggio 2001, n. 156, aveva dichiarato infondate od inammissibili le numerose censure di illegittimità costituzionale avanzate dai giudici di merito.

1. BREVI CONSIDERAZIONI SUL PRESUPPOSTO SOGGETTIVO DELL'IRAP.

Con specifico riferimento all'oggetto del presente documento, volendo brevemente riassumere i termini della questione, i giudici remittenti avevano sollevato dubbi sulla legittimità costituzionale dell'art. 3 del d. lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che individua tra i soggetti passivi del tributo le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR (dopo la riforma introdotta con il d. lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, il rinvio deve intendersi riferito all'art. 53 del medesimo Testo unico) in relazione agli artt. 3, 35 e 53 della Costituzione.

In sostanza si prospettava l'illegittimità dell'equiparazione tra redditi di impresa e redditi di lavoro autonomo ai fini dell'assoggettamento al tributo, con violazione dei principi di eguaglianza, di capacità contributiva e di tutela del lavoro in tutte le sue forme.

Tali censure muovono dalla constatazione che, individuata la *ratio* del tributo regionale nella volontà di incidere la ricchezza generata dalle attività produttive organizzate ed autonome rispetto alla persona dell'imprenditore², qualora manchi tale siffatta complessa organizzazione "spersonalizzante" non sussiste il presupposto dell'imposta.

Ciò, d'altra parte, si evince chiaramente dall'art. 2 del d.lgs. n. 446/1997 che individua il presupposto dell'imposta nell'esercizio abituale di una attività "*autonomamente organizzata*" diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Ebbene, si è affermato che il concetto di autonoma organizzazione caratterizza in genere l'impresa medio - grande, mentre per la piccola impresa l'organizzazione è spesso strumentale al lavoro dell'imprenditore.

Ciò vale, *a fortiori*, per gli esercenti arti e professioni la cui attività si caratterizza e distingue rispetto all'impresa proprio per la prevalenza dell'apporto personale sull'apporto organizzativo che è strumentale all'attività del titolare.

² Secondo gli ideatori dell'imposta la giustificazione dell'IRAP deve ravvisarsi nella volontà di tassare la potenzialità economica e produttiva espressa dall'organizzazione, coordinamento e disponibilità dei fattori della produzione. La capacità contributiva colpita deriverebbe, quindi, dallo svolgimento di attività produttive da parte dell'impresa che è organizzazione complessa, dotata di un'unità organica e di personalità sue proprie. Si tratterebbe quindi di una capacità contributiva "impersonale, basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione di uomini, capitali, macchine, materiali, conoscenze tecniche, capacità imprenditoriali e manageriali, nonché dalla collaborazione dello Stato e dell'intera società"; quest'ultima sarebbe "reale" e distinta dalla capacità contributiva "personale" propria dei singoli individui, in qualità di proprietari, di percettori di redditi o di consumatori; in tal senso F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, 632; l'Autore riprende un'impostazione esposta originariamente da P. STUDENSKI, *Toward a theory of business taxation*, in *Journal of political economy*, 1940, 621.

L'attività di lavoro autonomo è legata generalmente al c.d. *intuitus personae*, alle attitudini e capacità soggettive di chi la esercita e solo in casi limite si può assistere alla spersonalizzazione dell'attività che diventa di impresa³.

La carenza, almeno di norma, di un'organizzazione di elementi patrimoniali o di capitale nell'attività di lavoro autonomo è riconosciuta dalla stessa Corte costituzionale nella sentenza 26 marzo 1980, n. 42, che dichiarò illegittima l'applicazione dell'ILOR ai redditi di lavoro autonomo considerato, appunto, che detta imposta intendeva colpire i redditi di fonte patrimoniale e quelli derivanti dalla combinazione di capitale e lavoro.

Le argomentazioni allora espresse dalla Consulta sembrano valide anche con riguardo all'IRAP, a nulla rilevando il fatto che oggetto di quest'ultima non sia il reddito ma il valore aggiunto della produzione⁴.

Di contrario avviso tuttavia si è dimostrata la Corte costituzionale che, disattendendo le esposte censure, ha affermato che l'IRAP non è un'imposta sul reddito ma un'imposta di carattere reale che incide sul valore aggiunto prodotto dalle "attività autonomamente organizzate" e che, pertanto, non colpendo i redditi personali, non ha senso parlare di ingiustificata equiparazione tra attività d'impresa e lavoro autonomo.

Anzi, secondo i giudici costituzionali, l'assoggettamento all'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*".

Tuttavia la Corte ha anche precisato che, stabilendo l'art. 2 del d. lgs. n. 446/1997 che presupposto dell'imposta è "*l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*", in assenza di elementi di organizzazione, risultando mancante il presupposto stesso dell'imposta, quest'ultima non è applicabile.

Inoltre, sempre secondo la Consulta, mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, non è così per l'attività di lavoro autonomo, la quale, ancorché svolta con carattere di abitualità, può essere sprovvista di una autonoma organizzazione.

Testualmente si afferma che "*è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui*".

Dunque la Corte, affermata la legittimità costituzionale dell'estensione del tributo alla piccola impresa ed al lavoro autonomo, riconosce tuttavia che quest'ultimo può, in concreto, non comportare la presenza di quell'elemento organizzativo necessario ad integrare il presupposto del tributo regionale.

³ In tal senso, senza pretese di completezza, G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, I, 514 s.; F. MOSCHETTI, Intervento al convegno *Irap, imprese e lavoro autonomo*, in *Il fisco*, 1999, 10015; G. MARONGIU, *Irap, lavoro autonomo e costituzione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, I, 1646 s.; G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 843 ss.

⁴ Così M. A. GRIPPA SALVETTI, *L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap profili di illegittimità costituzionale con riferimento agli esercenti arti e professioni*, in *Boll. Trib.*, 1998, 1688.

Occorre rilevare tuttavia che in dottrina non manca chi, non condividendo tale impostazione, ritiene che una qualsiasi attività di lavoro autonomo o impresa, anche se sprovvista di organizzazione, comporti l'applicazione dell'imposta.

Secondo tale corrente dottrinale l'utilizzo da parte del legislatore dell'espressione "autonomamente organizzata" deve essere ricondotto alla volontà di non attrarre nel campo di applicazione dell'IRAP attività che si esplicano all'interno di organizzazioni altrui quali le collaborazioni coordinate e continuative.

Pertanto, al fine di individuare il campo di applicazione del tributo assumerebbe rilevanza solo l'art. 3 del d.lgs. 446/1997, che individua i soggetti passivi ed "attività autonomamente organizzata" andrebbe considerata anche la mera organizzazione del lavoro proprio⁵.

La *ratio* di tale estensione dell'IRAP anche ad attività non organizzate si rinviene nella necessità di evitare i salti di imposta che si verificherebbero qualora i compensi percepiti nell'esercizio delle suddette attività, deducibili dalla base imponibile per l'acquirente, non venissero poi tassati in capo al cedente perché non "organizzato".

Tale ultima interpretazione è stata fatta propria dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione del 31 gennaio 2002, n. 32/E, ove si afferma che "*da una lettura coordinata degli articoli 2 (presupposto dell'imposta) e 3 (soggetti passivi) del decreto legislativo n. 446 del 1997 risulta evidente che il requisito dell'organizzazione connota le attività esercitate da tutti i soggetti passivi indicati nell'articolo 3*".

Quindi, secondo l'Agenzia, l'elencazione dei soggetti passivi contenuta nel predetto art. 3 altro non è che una esplicita indicazione delle ipotesi in cui viene esercitata un'attività autonomamente organizzata.

Pertanto l'esistenza, pur minima, del requisito dell'organizzazione viene ritenuta una connotazione tipica del lavoro autonomo, alla quale viene fatto riferimento per differenziare tale attività da quella di lavoro dipendente.

Sempre secondo l'Agenzia delle entrate le attività professionali svolte in assenza di una pur minima organizzazione sono ravvisabili in quelle attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale rese dai collaboratori coordinati e continuativi svolte senza impiego di mezzi propri.

La mancanza del requisito dell'organizzazione autonoma viene inoltre ravvisata nelle attività di lavoro autonomo rese in via occasionale e nelle altre attività di lavoro autonomo indicate nei commi 2 e 3 dell'attuale art. 53 del TUIR.

Ciò premesso, occorre evidenziare che sia questa ultima interpretazione della normativa di riferimento sia quella fatta propria dalla Corte costituzionale prestano il fianco a critiche, puntualmente emerse sia in dottrina che nella giurisprudenza di merito.

⁵ In tal senso R. LUPI, *La "struttura" non è discriminante ai fini dell'imposta*, in *Guida Normativa Il Sole 24 ore*, 30.5.2001, 17 ss.; tale orientamento sembra condiviso anche da A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, I, 457, che ritiene sufficienti anche forme di "mera auto organizzazione"; F. GALLO, voce "*imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)*", in *Enc. dir.*, agg. V, Giuffrè, 2001, 661; M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'IRAP: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. trib.*, 2002, 313 ss.

Difatti la posizione adottata dall'Agenzia delle entrate, partendo dal presupposto (indimostrato) che tutto il valore aggiunto debba essere assoggettato ad imposizione, finisce per negare qualsiasi valenza alla norma di cui all'art. 2, che individua il presupposto dell'imposta.

Al contrario è di tutta evidenza che l'art. 3 va interpretato in stretta correlazione con il suddetto art. 2⁶.

Inoltre la mera organizzazione del lavoro proprio è elemento sempre presente anche nel lavoro dipendente e sarebbe del tutto pleonastica la previsione della necessità della stessa contenuta nel predetto art. 2. Oltretutto la norma non prevede solo la necessità dell'organizzazione ma richiede che la stessa sia anche autonoma⁷.

Comunque tale interpretazione non è in linea con quanto affermato dalla Corte costituzionale che ammette, in linea di principio, quantomeno l'esclusione dei lavoratori autonomi non organizzati dal presupposto dell'imposta⁸.

Ma alcune perplessità solleva anche la ricordata pronuncia del giudice costituzionale.

Difatti, come è stato evidenziato in dottrina, l'affermazione secondo cui non può aversi attività di impresa senza organizzazione, se appare, almeno in prima approssimazione, condivisibile in riferimento al concetto civilistico di impresa commerciale, non lo è invece da un punto di vista tributario poiché, in quest'ultima materia, nel concetto di imprenditore (produttore di reddito d'impresa) rientra anche la categoria del piccolo imprenditore di cui all'art. 2083 del c.c, indipendentemente dal requisito dell'organizzazione⁹.

In altri termini, in materia tributaria sono imprenditori un gran numero di soggetti privi di struttura organizzativa, di modo che qualsiasi attività "materiale" (ossia non "intellettuale") priva di vincolo di subordinazione tende a diventare di impresa¹⁰.

Sono quindi imprenditori, ai fini fiscali, gli artigiani, i piccoli commercianti, i rappresentanti di commercio ecc., anche quando svolgono la loro attività in assenza di una struttura organizzativa, rimanendo esclusi solo quei soggetti che effettuano prestazioni di servizi non riconducibili all'art. 2195 c.c., purché non "organizzati" (ad es. mediatori immobiliari, investigatori privati, consulenti finanziari non qualificabili come agenti, fisioterapisti, ecc.) ed i professionisti intellettuali (medico, avvocato, notaio, ingegnere, commercialista, ecc.), che sono invece considerati lavoratori autonomi.

⁶ Sul punto si veda G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, 2001, 8724; come rileva G. MARONGIU, *Organizzazione autonoma e libere professioni*, in *Corr. trib.*, 2002, 2690, se, ai sensi del secondo periodo del comma 1 dell'art. 2, l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto di imposta ne consegue che, per le attività svolte da soggetti diversi, deve potersi negare in concreto la sussistenza del presupposto proprio perché manca l'autonoma organizzazione.

⁷ D'altra parte occorre rilevare la circostanza che l'aggettivo "autonomamente organizzata" è stato introdotto successivamente all'entrata in vigore del d. lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'imposta, ad opera dell'art. 1 del d. lgs. n. 137/1998, il quale ha emendato un testo normativo che già escludeva le collaborazioni coordinate e continuative; pertanto se la modifica normativa avesse avuto solo tale ultimo scopo la stessa sarebbe risultata ultronea e superflua; in tal senso V. FICARI, *Brevi note su lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro coordinato e continuativo nel presupposto dell'IRAP*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2003, 84 ss.

⁸ Ciò fermo restando che, trattandosi di sentenza di mero rigetto, la stessa non impone condizionamenti interpretativi al giudice; in tal senso R. LUPI, *op. ult. cit.*, 18; *contra*, tuttavia, G. FALSITTA, *op. loc. ult. cit.*, secondo il quale la stessa rientra invece nel *genus* delle sentenze interpretative di rigetto e in qualche modo "suggerisce" al giudice l'interpretazione corretta delle norme in discussione; F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 2001, 860, nt. 2.

⁹ In tal senso L. F. NATOLI – G. INGRAO, *Il contenzioso Irap sulle attività non organizzate*, in *Boll. trib.*, 2005, 588; B. AIUDI, *L'Irap e l'organizzazione di impresa*, *ivi*, 2001, 1465 ss.

¹⁰ Così R. LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, Giuffrè, 2002, 96.

Dunque per il diritto tributario si può affermare, contrariamente a quanto sostenuto dalla Corte costituzionale, che l'attività di impresa può non essere organizzata.

Inoltre, una rigorosa interpretazione della disciplina IRAP sembra indurre ad affermare che, qualora l'organizzazione manchi, anche l'attività di impresa non integri il presupposto dell'imposta.

Non sembra, difatti, che abbia senso la discriminazione tra piccole imprese e lavoro autonomo; la linea di demarcazione tra imponibilità e non imponibilità IRAP deve essere collegata non alla qualificazione dell'attività svolta ma alla esistenza o meno di una struttura organizzativa¹¹.

Occorre rilevare, peraltro, che parte della dottrina ha ritenuto di valorizzare il concetto di autonomia dell'organizzazione, da intendersi presumibilmente nel senso di capacità della stessa di produrre o scambiare beni ovvero prestare servizi indipendentemente dall'apporto personale del soggetto passivo dell'imposta.

Coerentemente con tale premessa si è giunti alla conclusione che i lavoratori autonomi, ed in particolare i professionisti, quand'anche affiancati da un'organizzazione, non dovrebbero essere assoggettati all'imposta poiché l'organizzazione dagli stessi creata non sarebbe mai autonoma, essendo inidonea, senza l'apporto personale del lavoratore, a porre in essere il presupposto dell'imposta *ex art. 2*.¹²

Tuttavia tale interpretazione, disattesa dalla stessa Corte costituzionale, per riempire di contenuto il concetto di "autonoma organizzazione", tende a svuotare oltre misura la previsione dell'art. 3, d.lgs. n. 446, dal momento che detta norma espressamente stabilisce che i professionisti sono soggetti all'imposta in quanto esercitano una delle attività previste e descritte nell'art. 2.

Da quanto detto sino ad ora appare evidente la necessità di definire in maniera rigorosa che cosa debba intendersi per "attività autonomamente organizzata", al fine di stabilire la soglia "minima" di organizzazione, al di sotto della quale viene meno il presupposto dell'imposta.

In generale l'organizzazione in forma d'impresa è stata individuata in quelle ipotesi in cui alla componente rappresentata dal lavoro del titolare dell'attività si aggiungono capitale e lavoro altrui. Inoltre è lecito sostenere che l'organizzazione, oltre a riguardare congiuntamente capitale e lavoro, possa concernere anche uno solo degli anzidetti fattori produttivi.

Con riguardo al capitale, in dottrina si è sostenuto che, essendo l'IRAP un'imposta che grava sul "dominio sui fattori che non appartengono all'imprenditore" ma che sono in rapporto di subordinazione rispetto all'attività dominante da lui esercitata, assumerebbe rilevanza soltanto l'impiego di capitale di prestito, risultando ininfluenza, ai fini della configurabilità dell'autonoma organizzazione, l'utilizzo di mezzi propri¹³.

Comunque sul requisito dell'autonoma organizzazione si è formata una copiosa e variegata giurisprudenza di merito che vale la pena di esaminare.

2. I DIVERSI ORIENTAMENTI ASSUNTI DALLA GIURISPRUDENZA SUL REQUISITO DELLA "AUTONOMA ORGANIZZAZIONE".

¹¹ In tal senso L. F. NATOLI – G. INGRAO, *Il contenzioso Irap sulle attività non organizzate*, cit., 588.

¹² Così M. A. GRIPPA SALVETTI, *op. cit.*, 1687; G. MARONGIU, *op. cit.*, 1646 e ss. e 1659 e ss.

¹³ Si veda F. BATISTONI FERRARA, voce "Capacità contributiva", in *Enc. Dir.*, agg. III, Milano, 358 ss.

Le commissioni tributarie, il più delle volte adite dai contribuenti avverso rifiuti espressi o taciti di rimborso dell'IRAP ritenuta indebitamente versata per (asserita) assenza di soggettività passiva, hanno prodotto una copiosa giurisprudenza difficilmente riconducibile ad una interpretazione univoca della normativa di riferimento.

Volendo tentare una esposizione sistematica si può affermare, almeno in prima approssimazione, che esistono due filoni giurisprudenziali principali, anche se all'interno degli stessi si possono cogliere argomentazioni assai differenti.

Il primo filone, in qualche modo facendo propria la posizione dell'Agenzia delle entrate, ritiene sussistere una autonoma organizzazione anche in presenza di fenomeni di mera "auto – organizzazione", di modo che le uniche ipotesi di non assoggettamento all'imposta consisterebbero nello svolgimento di attività indirizzata e controllata da soggetti terzi (attività "etero – dirette").

In altri termini, secondo tale indirizzo giurisprudenziale, per "attività autonomamente organizzata" deve intendersi qualsiasi attività fiscalmente generatrice di redditi di impresa e di lavoro autonomo, a prescindere dall'impiego di capitale e lavoro altrui, con libera determinazione, da parte del lavoratore, delle modalità di esercizio della propria attività e dei suoi contenuti¹⁴.

Esemplificando, rimarrebbero esclusi dall'ambito di applicazione del tributo il collaboratore coordinato e continuativo (che peraltro produce redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e non redditi di lavoro autonomo), il medico che esercita attività libero professionale *intra moenia*, l'avvocato interno di enti ancorché non dipendente, ecc¹⁵.

Come è stato giustamente rilevato da alcuni giudici detta interpretazione si risolve nell'assoggettamento ad imposta di tutte quelle attività, d'impresa o di lavoro autonomo, che vengono svolte da soggetti passivi IVA (e quindi titolari, appunto, di partita IVA)¹⁶.

Come detto in precedenza, una tale interpretazione della normativa di riferimento non appare condivisibile e si pone in contrasto con quanto affermato dalla stessa Corte costituzionale.

Tra l'altro, oltre alle critiche esposte in precedenza, tale impostazione finisce con l'equiparare le capacità personali del lavoratore autonomo al requisito dell'autonoma organizzazione richiesto dalla norma, con la conseguenza di assoggettare ad IRAP redditi da lavoro già incisi dalle imposte sui redditi, con evidenti effetti di doppia imposizione¹⁷.

¹⁴ In tal senso, *ex pluribus*, sentenza CTR Veneto, sez. III, 6 ottobre 2004, n. 9, in *Boll. trib. on – line*; CTR Abruzzo, sez. I, 22 giugno 2004, n. 31, *ivi*; CTR Emilia Romagna, sez. XI, 6 settembre 2004, n. 44, *ivi*.

¹⁵ Così sentenza CTR Piemonte, sez. XXVIII, 19 gennaio 2004, n. 9, in *Boll. trib. on line*; CTR Lombardia, sez. XVI, 30 marzo 2004, n. 35, in Banca dati *I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa*; CTP Vicenza, sez. I, 28 settembre 2004, n. 253, in *Boll. trib. on line*.

¹⁶ Cfr. sentenza CTR Liguria, sez. XV, 11 marzo 2005, n. 5, in *GT Riv. giur. trib.*, 2005, 1131 ss; per le implicazioni pratiche derivanti da questa impostazione si rinvia al prossimo paragrafo.

¹⁷ In tal senso V. FICARI, op .cit., 87; G .PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali su IRAP e attività prive di organizzazione*, in *Rass. trib.*, 2002, 371; in giurisprudenza si veda sentenza CTP Verona, sez. II, 21 marzo 2005, n. 49, in *GT Riv. giur. trib.*, 2005, 1129 ss.

Il secondo indirizzo giurisprudenziale, al contrario, ritiene che una attività sia autonomamente organizzata solo quando è in grado di produrre una ricchezza aggiuntiva rispetto a quella derivante dal lavoro del soggetto che ne è titolare (c.d. “etero – organizzazione”).

Tale interpretazione ha consentito di affermare che anche soggetti produttori di redditi d’impresa possono essere privi di autonoma organizzazione; difatti è stata esclusa l’applicabilità dell’imposta ad es. nel caso di alcuni rappresentanti di commercio e parrucchieri¹⁸.

Tuttavia la maggior parte delle sentenze dei giudici di merito riguardano ipotesi relative a lavoratori autonomi, in particolari professionisti intellettuali. Ciò chiaramente dipende anche da quanto affermato nella sentenza della Corte costituzionale n. 156/2001, più volte citata, ove si parla espressamente di attività professionale svolta in assenza di organizzazione, mentre quest’ultima, sempre secondo la Consulta, si ritiene connaturata all’attività d’impresa.

Secondo detto indirizzo “*potrà esserci assoggettamento del lavoratore autonomo all’IRAP solamente in presenza di una organizzazione di beni e di persone in grado di produrre autonomamente un reddito aggiuntivo rispetto a quello che il lavoratore autonomo sarebbe in grado di produrre da solo*”¹⁹.

Ed ancora, “*quello che conta ... è la autonoma capacità produttiva di reddito aggiunto della struttura obiettivamente organizzata a prescindere dalla presenza o assenza fisica del professionista*”²⁰.

Incisivamente è stato inoltre osservato che “*al lume della ragione non esiste nel mondo d’oggi alcuna attività, diretta a produrre o scambiare beni e servizi, che, per quanto modesta, non si connota da un minimo di strumentazione e da un embrionale formula di coordinamento finalizzato. La assenza di elementi di organizzazione non può essere intesa con absolutezza, se non si vogliono svuotare di significato le parole della Corte Costituzionale là dove hanno comunque contrapposto due tipologie di attività in base all’elemento distintivo dell’organizzazione*”²¹.

Tuttavia, pur partendo da dette premesse, le conclusioni a cui giungono i giudici di merito sono profondamente diversificate.

Difatti, come affermato dalla Consulta, l’assenza di elementi di organizzazione (che impedisce il verificarsi del presupposto dell’imposta) costituisce, in mancanza di specifiche disposizioni normative, una questione di mero fatto, che deve essere di volta in volta oggetto di specifica valutazione.

In tale prospettiva è evidente che il *discriminem* tra applicabilità o meno dell’imposta riposa sulla rilevanza dell’organizzazione; ciò tuttavia attribuisce ai giudici un tale margine di discrezionalità che ha permesso di dare soluzioni opposte in fattispecie sostanzialmente simili e viceversa.

¹⁸ Sentenze CTR Emilia Romagna, sez. XXXV, 3 novembre 2003, n. 34 e 36; *Id.*, sez. XXXIII, 14 gennaio 2004, n. 65; sentenza CTP Parma, 15 ottobre 2001, n. 93 e 94, in *Il Fisco*, 2001, 14280; quest’ultima sentenza ha addirittura escluso la soggezione al tributo di una Snc tra due parrucchiere per assenza del requisito della autonoma organizzazione, forzando tuttavia oltre misura il dettato normativo che prevede, all’art. 2 del d.lgs. 446 del 1997, “in ogni caso” l’assoggettamento al tributo dell’attività delle società e degli enti; sul punto si veda V. FICARI, *Soggettività passiva IRAP e società in accomandita semplice*, in *Boll. trib.*, 2005, 1018 ss.

¹⁹ Così sentenza CTP Macerata, sez. III, 28 luglio 2004, n. 25, in *Boll. trib. on line*.

²⁰ Cfr. sentenza CTP Rimini, sez. I, 29 marzo 2004, n. 39, in *Boll. trib. on line*.

²¹ Sentenza CTR Lombardia, sez. IX di Milano, 4 aprile 2005, n. 68, in *Boll. trib.*, 2006, n. 1165 ss.; sentenza CTP Campobasso, sez. I, 3 maggio 2004, n. 49, in *Boll. trib. on line*; similmente, limitandosi ai giudici d’appello, sentenza CTR Emilia Romagna, 27 ottobre 2004, n. 37, in *Boll. trib.*, 2005, 231.

Così il requisito dell'autonoma organizzazione è stato interpretato da alcuni giudici in maniera talmente sfumata da affermare che *“deve ritenersi che anche modiche quantità di organizzazione del professionista autonomo, quale la capacità di reperire clienti, siano sufficienti ed idonee ad integrare l'ipotesi legislativa in esame”*²².

Inoltre è stato considerato fattore idoneo a configurare la presenza di una organizzazione rilevante la presenza di lavoratori dipendenti²³ ovvero l'utilizzo di prestazioni di lavoro di soggetti terzi non subordinati²⁴.

Per quanto riguarda la presenza del fattore “capitale”, la maggior parte della giurisprudenza, pur riconoscendola astrattamente idonea, anche in assenza di lavoro altrui, ad integrare l'autonoma organizzazione, ha tuttavia, nelle concrete fattispecie dedotte in giudizio, negato la realizzazione del presupposto impositivo²⁵.

Tale linea di pensiero può così essere riassunta *“non costituirà autonoma organizzazione quel corredo minimale di strumenti e, al limite, di collaborazioni (ad es. ... il computer e la relativa stampante, la fotocopiatrice, l'autovettura, il telefono fisso e/o cellulare, una persona che risponda al telefono e dattilosciva gli atti, nel caso di studio legale, la persona di anticamera in uno studio medico, il disegnatore in uno studio di architettura) senza il quale la particolare attività professionale, o di lavoro autonomo, ... sarebbe difficilmente concepibile e difficilmente accettabile dalla possibile clientela”*²⁶.

Ed ancora, in maniera assai incisiva, *“è impensabile poter sussumere sotto il concetto di organizzazione di capitali il possesso e l'utilizzo di qualche macchina da scrivere o computer, od altre attrezzature tecniche similari, che fanno ormai parte integrante addirittura della vita domestica ... oppure l'uso di qualche locale proprio o di terzi costituente anche esso un minimum indispensabile per lo svolgimento di una qualsiasi arte o professione liberale. Diversamente ragionando dovrebbe convenirsi che gli esercenti arti e professioni, per poter svolgere la loro attività in esenzione da IRAP, dovrebbero esercitarla solo con attrezzature elementari portate al seguito, ed in forma deambulante nelle vie e piazze pubbliche; la qual proposizione, prima che giuridicamente aberrante, è razionalmente idiota”*²⁷.

²² In tal senso sentenza CTR Veneto, sez. I, 30 aprile 2004, n. 11, in *Boll. trib. on line*.

²³ Cfr., fra molte, sentenza CTR Toscana, sez. XXVII, 18 gennaio 2003, n. 70, in Banca dati *I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa*, secondo la quale il notaio che ha un suo studio o anche solo un dipendente e soggetto ad IRAP; sentenza CTR Emilia Romagna, sez. XXXIII, 14 gennaio 2004, n. 62, *ivi*; secondo alcuni giudici occorre valutare, nel caso concreto, se la prestazione di dipendenti e collaboratori sia o meno idonea a sostituire quella dell'organizzatore dell'attività: hanno optato per la soluzione negativa la sentenza CTR Emilia Romagna, sez. XXXIII, 7 aprile 2004, n. 86, in Banca dati *I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa*; sentenza CTR Toscana, sez. XXII, 28 maggio 2003, n. 15, *ivi*; sentenza CTR Emilia Romagna, sez. XXXV, 18 marzo 2003, n. 26, *ivi*.

²⁴ Si veda CTR Piemonte, sez. XXVIII, 17 febbraio 2004, n. 9, in Banca dati *I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa*; sentenza CTR Liguria, sez., XV, 11 marzo 2005, *cit.*, 1133; *contra* sentenza CTR Emilia Romagna, sez. XXXIII, 7 aprile 2004, n. 35 e n. 36, in Banca dati *I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa*; sentenza CTR Emilia Romagna, sez. XXXV, 9 dicembre 2003, n. 39, *ivi*.

²⁵ Per una analisi approfondita della giurisprudenza di merito si rinvia, per tutti, a P. DE' CAPITANI DI VIMERCANTE, *L'Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, II, 1045 ss.; A. BODRITO, *IRAP: L' "autonomia organizzativa" nella giustizia d'appello e nuove questioni*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2004, 1075 ss.; D. OCCARI, *L'applicabilità dell'IRAP ai professionisti ed il requisito delle "attività autonomamente organizzate"*, in *Boll. trib.*, 2006, 1196 ss.

²⁶ Così sentenza CTR Lombardia, sez. IX, 4 aprile 2005, n. 68, *cit.*, 1166.

²⁷ In termini, sentenza CTP Campobasso, sez. I, 3 maggio 2004, n. 49, *cit.*

Non manca tuttavia qualche pronuncia di senso contrario; ad. es. si è ritenuta sussistere una autonoma organizzazione nel caso di un dottore commercialista, privo di collaboratori o dipendenti, che *“ha sostenuto costi per l’acquisto di un’autovettura e per un immobile (mutuo) che, anche se riferiti a beni di uso promiscuo (abitazione e trasporto personale) sono stati pur sempre adibiti anche all’attività professionale ...”*²⁸.

Vale la pena rilevare che la Corte di cassazione, nella sua prima (ed al momento unica) sentenza sul tema ha confermato una pronuncia d’appello che esclude la assoggettabilità all’IRAP di un ingegnere che esercita la propria attività con beni strumentali e occasionali compensi a terzi, senza lavoratori subordinati o collaboratori parasubordinati e capitali da mutui²⁹.

Secondo altre pronunce giurisprudenziali, affinché si possa configurare una autonoma organizzazione, è necessario che quest’ultima sia, in qualche modo, in grado di “spersonalizzare” l’attività svolta dal professionista (meglio, in generale dal lavoratore autonomo), generando ricchezza senza che l’apporto dell’organizzatore sia determinante.

Non si potrebbe parlare quindi di autonoma organizzazione quando l’organizzazione è meramente strumentale al lavoratore autonomo ed allo stesso asservita; la spersonalizzazione richiede che l’organizzazione sia funzionalmente autonoma rispetto all’opera del lavoratore e prevalente rispetto a quest’ultimo.

Così, secondo i giudici, *“L’organizzazione per essere tale e rilevante non può ridursi a quegli strumenti materiali e personali servili al professionista che rende personalmente la propria opera. L’organizzazione può essere fatta anche di persone ma deve trattarsi di soggetti idonei, per legge e di fatto, a rendere, in tutto o in parte, quella stessa prestazione per cui ci si rivolge al lavoratore autonomo. Accanto a quello dell’organizzazione assume rilievo anche il concetto dell’autonomia, per cui ... l’organizzazione è autonoma quando è in grado di spersonalizzare l’attività svolta e quindi creare quel valore aggiunto, produrre quella novella ricchezza atta a giustificare il prelievo a prescindere dalla prestazione intellettuale del professionista che organizza l’insieme di capitale e lavoro. Insomma il capitale ed il lavoro devono essere organizzati in modo talmente autonomo da essere in grado di produrre valore aggiunto anche da soli senza l’apporto personale del professionista. Si avrà attività organizzata ogni qualvolta la medesima si svilupperà e potrà essere esercitata in assenza del professionista. In tal senso lo stesso numero dei dipendenti pare ininfluenza alla determinazione del concetto di organizzazione. Insomma il requisito della autonoma organizzazione, indispensabile per la tassazione, non potrà ricorrere, non si evidenzierà in tutte quelle fattispecie in cui l’attività sia legata all’apporto, al contributo personale del professionista, per cui*

²⁸ Così sentenza CTR Lazio, sez. VIII, 27 dicembre 2005, n. 145, in *Boll. trib.*, 2006, 444, con nota di S. GALLO, *Ancora incertezze sull’applicazione dell’IRAP ai professionisti*.

²⁹ In tal senso Cass., sez. tributaria, sentenza 5 novembre 2004, n. 21203, in *GT Riv. giur. trib.*, 2005, 21 ss., con nota di A. BODRITO, *La prima pronuncia della Corte di cassazione sull’“Irap professionisti”*; di un certo interesse è anche l’affermazione della Corte secondo la quale, almeno pare di capire, la necessità o meno della verifica della esistenza di una organizzazione è questione di fatto insindacabile in sede di legittimità.

*difettando questo viene a mancare l'attività che assicura la continuità della produzione del valore aggiunto*³⁰.

Il altri termini, non può essere assoggettato all'imposta il *"lavoratore autonomo che può svolgere la propria attività solo personalmente in via diretta ed esclusiva e quindi in tutti quei casi in cui l' "intuitu personae" appare indispensabile*³¹.

Quest'ultimo orientamento, portato sino alle sue estreme conseguenze, ha dato luogo a numerose pronunce che hanno escluso alla radice la configurabilità di attività autonomamente organizzata in relazione alle professioni intellettuali c.d. protette³².

Secondo alcuni giudici di merito, difatti, in tali casi, ove l'esercizio dell'attività richiede il superamento di un esame di abilitazione professionale, risulta dimostrata in modo certo *"l'infungibilità della prestazione del singolo professionista e, quindi, la funzione servente dei fattori della produzione (personale e capitale) organizzati anche quando tale organizzazione sia ampia e sofisticata"*³³.

Una tale generalizzata esclusione dall'imposta di tutti i professionisti iscritti in albi professionali od elenchi non appare tuttavia condivisibile poiché esistono fattispecie nelle quali anche l'attività professionale può divenire impersonale: basta pensare all'ipotesi degli studi professionali di notevoli dimensioni, magari associati, a quella del medico che organizza una casa di cura e vi presta la propria opera professionale, ai legali esterni alle società di assicurazione, alle imprese giornalistiche o farmaceutiche che operano impersonalmente mediante soggetti iscritti in albi professionali, alle Università convenzionate con terzi che esercitano, per il tramite di propri docenti regolarmente iscritti in albi, attività professionale commissionata da terzi, delle società di consulenza aziendale e delle società di progettazione industriale o *engineering*³⁴.

³⁰ Cfr., *ex pluribus*, sentenza CTR Lazio, sez. XXXIII, 20 aprile 2004, n. 2, in Banca dati *I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa*; sentenza CTR Umbria, sez. I, 6 aprile 2004, n. 20, in *Boll. trib. on line*; sentenza CTR Lombardia, sez. LXIV, 24 febbraio 2004, n. 9, *ivi*; sentenza CTR Toscana, sez. XXII, 28 maggio 2003, n. 15, in *Boll. trib.*, 2003, 1034; sentenze CTP Parma, 14 ottobre 2001, nn. 64, 65, 66, in *Il Fisco*, 2001, 14279.

³¹ Così sentenza CT I grado Trento, 2 ottobre 2001, n. 101, in *Corr. Trib.*, 2002, 160 ss.; occorre osservare che, pur riferendosi la sentenza ad un professionista intellettuale, l'argomentazione fondata sulla rilevanza dell' *intuitu personae* può assumere rilevanza anche con riferimento a gran parte dei lavoratori autonomi prestatori di servizi (si pensi alla prestazione resa dal parrucchiere o estetista, dal fisioterapista, ecc.).

³² Come noto, per dette professioni intellettuali (avvocato, dottore commercialista, ingegnere, medico, notaio, ecc.) la normativa civilistica prevede una particolare regolamentazione dell'accesso alla professione e del suo esercizio: iscrizione negli albi professionali, potere disciplinare degli ordini professionali anche con riferimento a tariffe ed onorari, divieto di esercizio per i non iscritti agli albi; è pacifico, peraltro, che vi sono anche professioni intellettuali non protette (ad es. esperto in ricerche di mercato) nonché "professioni" (per l'esercizio delle quali può anche essere prevista l'iscrizione in albi professionali) che non possono essere considerate professioni intellettuali ma attribuiscono la qualifica di imprenditore commerciale (ad. es. farmacisti ed agenti di cambio); sul punto si veda, per tutti, G. F. CAMPOBASSO, *Diritto Commerciale*, 1, Torino, 2004, 45 ss.

³³ In tal senso, *ex pluribus*, CTR Emilia Romagna, sez. XXXV, 13 marzo 2003, n. 11, in *Boll. trib.*, 2003, 552, con nota di V. FICARI, *Irap ed attività lavorative protette ed auto-organizzate: le strade si separano*; sentenza CTR Emilia Romagna, sez. XXXV, 2 aprile 2003, n. 320, in *GT Riv. giur. trib.*, 2003, 686 s., con nota di G. RUSSO, *Lavoratori autonomi e Irap: prova della mancanza di autonoma organizzazione*.

³⁴ In tal senso si esprime la sentenza CT I grado Trento, sez. II, 7 febbraio 2005, n. 2, in Banca dati *I quattro codici della riforma tributaria Big, Ipsoa*; diversamente, tuttavia, è stata negata la sussistenza di autonoma organizzazione nel caso di una associazione tra professionisti composta da tre commercialisti che dispone di cinque dipendenti e due praticanti (sentenza CTP Milano, sez. V, 20 dicembre 2001, n. 278, in *Boll. trib.*, 2002, 556) nonché nel caso di attività esercitate sotto la forma di società tra professionisti di cui al d. lgs. 2 febbraio 2001, n. 96 (sentenza CTP Bologna, 21 agosto 2003, n. 421, in *Boll. trib.*, 2003, 1348).

3. LA DICHIARAZIONE IRAP 2006.

La complessa vicenda sin qui esposta si è recentemente arricchita di un ulteriore capitolo che vede ancora in contrapposizione l'Agenzia delle entrate e quei soggetti passivi che tuttavia si ritengono privi di autonoma organizzazione e che, pertanto, dovrebbero essere esclusi dall'ambito di applicazione dell'IRAP.

Difatti, il *software* Entratel per la presentazione in via telematica del "modello Unico" segnala la presenza di un "errore bloccante" nel caso di dichiarazioni ove, risultando compilato il quadro RE (relativo ai redditi di lavoro autonomo), non risulti anche presentato il quadro IQ, relativo appunto all'IRAP.

In sostanza ciò significa che, in coerenza con l'orientamento sopra esposto dell'Agenzia delle entrate, qualsiasi lavoratore autonomo, titolare quindi di partita IVA, è necessariamente soggetto passivo IRAP e quindi tenuto alla presentazione della relativa dichiarazione, indipendentemente dalla sussistenza, nel caso concreto, di un'attività autonomamente organizzata.

Ciò comporta che tutti i lavoratori autonomi che ritengano di svolgere la propria attività privi di una autonoma organizzazione dovranno necessariamente adire la giustizia tributaria per vedere riconosciuta, nella specifica fattispecie, la carenza di soggettività passiva; il che, con tutta evidenza, non potrà che alimentare ulteriormente il già nutrito contenzioso sull'argomento.

Sul punto diverse possibili ipotesi di comportamento si prospettano per detti contribuenti (ma, *mutatis mutandis*, lo stesso potrebbe valere per i piccoli imprenditori non organizzati).

In primo luogo gli stessi potrebbero presentare regolarmente (ossia seguendo le indicazioni previste nelle istruzioni relative al modello IQ) la dichiarazione IRAP, versare la relativa imposta, ed avviare poi la procedura di rimborso. Quest'ultima, considerando l'orientamento dell'Agenzia delle entrate, può concludersi solo con una sentenza del giudice tributario che disponga il diritto del contribuente ricorrente al rimborso stesso.

Detta soluzione, che ha il pregio di evitare l'irrogazione di sanzioni amministrative, comporta tuttavia, oltre alla lunghezza dei tempi della procedura di rimborso, l'onere probatorio in relazione alla non debenza del tributo, essendo, per principio generale, a carico del contribuente ricorrente la prova del fatto costitutivo della domanda di rimborso³⁵.

Al riguardo, mentre alcuni giudici ritengono sufficiente, al fine di dimostrare l'assenza di una organizzazione autonoma rilevante, la produzione della dichiarazione dei redditi del lavoratore autonomo³⁶, altri hanno ritenute necessarie, ad esempio, attestazioni del mancato ricorso al credito bancario³⁷.

In alternativa il contribuente può non presentare la dichiarazione IRAP (nei limiti in cui una "forzatura" del programma *Entratel* lo consenta) ed attendere che l'ufficio competente provveda a notificare un avviso di accertamento ove vengono richiesti l'imposta, gli interessi e le sanzioni per omessa dichiarazione (art. 32,

³⁵ Cfr., per tutte, sentenza Cass., 23 gennaio 2003, n. 986, in *Corr. trib.*, 2003, 1217.

³⁶ In tal senso sentenza CTR Toscana, sez. VI, 7 febbraio 2003, n. 91, in *GT Riv. giur. trib.*, 2003, 684; sentenza CTP Alessandria, 23 gennaio 2002, n. 229, *ivi*, 2003, 83, con nota di V. FICARI, *Brevi note su lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'IRAP*.

³⁷ Cfr. sentenza CTP Terni, sez. II, 18 gennaio 2002, nn. 1 e 2, in *banca dati "fisconline"*.

comma 1, d. lgs. n. 446/1997). Avverso tale atto il contribuente dovrà poi proporre il ricorso innanzi la competente Commissione tributaria.

In tal caso incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare la legittimità e la fondatezza della propria pretesa e, quindi, la sussistenza di un'attività autonomamente organizzata.

Altra possibilità per il contribuente è quella di presentare la dichiarazione IRAP evidenziando però una base imponibile pressoché nulla; anche in questo caso allo stesso dovrebbe venire notificato un avviso di accertamento da impugnare dinanzi al giudice tributario.

In tale avviso di accertamento vi sarà anche l'irrogazione della sanzione per infedele dichiarazione (art. 32, comma 2, d. lgs. n. 446/1997).

Ancora, il contribuente potrebbe presentare la dichiarazione secondo quanto previsto dalle istruzioni al modello (magari segnalando che il tributo non è dovuto per assenza di soggettività passiva IRAP), ma non pagare l'imposta.

In questo caso l'ufficio provvederà a liquidare la stessa ai sensi dell'art. 36 *bis* del d.p.r. n. 600/1973 ed all'irrogazione della sanzione per l'omesso versamento (art. 34 d. lgs. 446/1997). Anche tale atto dovrà essere impugnato dal contribuente.

In tutti i casi in cui è prevista l'irrogazione di una sanzione il contribuente potrebbe poi chiedere al giudice, qualora quest'ultimo intendesse confermare l'atto impugnato, almeno la non applicazione della sanzione, asserendo che la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sull'ambito di applicazione delle disposizioni che disciplinano l'imposta (art. 8, d. lgs. n. 546/1992)³⁸.

Vale la pena di rilevare che l'art. 10, comma 3, della l. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) dispone lo stesso principio affermando che *“le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria”*.

Ebbene, vista la portata del contenzioso in essere e la diversità delle posizioni assunte dalla giurisprudenza e dalla dottrina sull'argomento, sembrano ricorrere tutti i presupposti per invocare le predette norme sulla non debenza delle sanzioni.

4. CONCLUSIONI.

Quanto detto sinora induce a concludere che anche in futuro il contenzioso tributario sull'IRAP sarà di ampie proporzioni, con un altalenarsi di pronunce giurisprudenziali che raggiungono conclusioni differenti in fattispecie analoghe e, viceversa, conclusioni analoghe in fattispecie differenti.

Ciò, chiaramente, provoca (e continuerà a provocare) sperequazioni tra soggetti passivi, in una generale situazione di incertezza del diritto, con lesione del principio dell'affidamento del contribuente.

³⁸ Secondo F. BRIGHENTI, *La Corte costituzionale esclude dall'IRAP i professionisti “non organizzati”*, in *Boll. trib.*, 2001, 895, in tutti i casi in cui il contribuente è in buona fede nel ritenersi escluso da IRAP perché “non organizzato”, la sanzione non dovrebbe essere dovuta per difetto dell'elemento soggettivo della colpa (art. 5, d. lgs. 472/1997).

Nell'auspicio che alla soluzione della *querelle* possa contribuire la giurisprudenza della Corte di cassazione, in forza della sua funzione nomofilattica, si rileva tuttavia che gran parte dalla dottrina auspica un intervento di chiarificazione del legislatore.

Posto che, per evidenti esigenze di gettito, appare difficile ipotizzare la soppressione dell'imposta, la dottrina ha proposto la definizione normativa di una combinazione di parametri in relazione ai quali stabilire quando possa riscontrarsi l'esistenza di una organizzazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta³⁹.

Naturalmente una norma di tal genere, per eliminare o quantomeno contenere l'incertezza connaturata alla valutazione soggettiva dell'interprete, dovrebbe necessariamente incentrarsi sull'individuazione di aspetti quantitativi dell'organizzazione, tralasciando una valutazione di natura qualitativa⁴⁰.

Ciò tuttavia potrebbe creare nuove sperequazioni tra contribuenti, almeno che detta norma non ponga una sorta di presunzione legale solo relativa, che consenta perciò al contribuente di provare che, pur sussistendo una combinazione di fattori produttivi rilevante, tuttavia, nella concreta fattispecie, non sussiste una autonoma organizzazione idonea ad integrare il presupposto dell'imposta⁴¹.

Altra possibilità sarebbe quella di rimodulare la deduzione prevista dall'art. 11, comma 4 *bis*, del d. lgs. n. 446/1997, al fine di tenere sostanzialmente indenni da imposizione i soggetti passivi più "piccoli", con una modesta base imponibile IRAP⁴².

³⁹ Tale norma dovrebbe applicarsi indistintamente ad imprese e lavoratori autonomi, abbandonando nozioni e distinzioni proprie del testo unico delle imposte sui redditi che non appaiono idonee a tracciare una adeguata linea di demarcazione tra imponibilità od esclusione a fini IRAP; per indicazioni in tal senso L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte costituzionale in materia di IRAP*, in *Rass. trib.*, 2002, 856.

⁴⁰ In tal senso L. F. NATOLI – G. INGRAO, *Il contenzioso Irap sulle attività non organizzate*, cit., 588 s.

⁴¹ Sul punto si veda G. RUSSO, *Lavoratori autonomi e Irap: prova della mancanza di autonoma organizzazione*, cit., 695.

⁴² Secondo M. A. GRIPPA SALVETTI, *L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap profili di illegittimità costituzionale con riferimento agli esercenti arti e professioni*, cit., 1688, si potrebbe introdurre una "deduzione dal valore aggiunto prodotto di una quota che corrisponda, figurativamente, al minor potere di comando dell'organizzazione del piccolo imprenditore".

Stampato presso la sede della Fondazione – febbraio 2007

FONDAZIONE ARISTEIA – Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti

Via Torino 98 – 00184 Roma

Tel. 06/4782901 – Fax 06/4874756 – www.aristeia.it