

L'IRAP. Le prime sentenze di Cassazione

Autore: Minelli Bruno

In: Diritto tributario

A fronte di un elevato numero di ricorsi per Cassazione in materia di Irap, la Suprema Corte decideva di estrapolare una novantina di casi, al fine di tracciare le linee guida per formare, il più possibile uniformemente, una casistica condivisa. Ripercorriamone le tappe principali:

RINVIO ALLA CORTE COSTITUZIONALE -

Alcuni giudici di merito avevano sollevato presso la Consulta dei **giudizi di legittimità costituzionale** in ordine all'intero impianto del decreto legislativo n° 446 del 1997, e/o a suoi singoli articoli. Il postulato dei giudici rimettenti

si fondava sul fatto che l'Irap colpirebbe un'entità reale, diversa dal consumo, dal patrimonio e dal reddito, rappresentata dalla potenzialità economica e contributiva data dalla combinazione dei fattori produttivi. L'impresa moderna sarebbe tipicamente un'organizzazione complessa, che, interagendo con altre realtà ancor più complesse,

associa, alla tradizionale capacità produttiva della singola unità, un'autonoma capacità legata al business, inteso come realtà complessa ed impersonale data dalla combinazione di uomini, capitali, macchine, materiali, conoscenze tecniche, capacità imprenditoriali e manageriali, nonché dalla collaborazione dello stato e dell'intera società.

Il presupposto giuridico sarebbe rappresentato dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione ed allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi (art. 2, 1 comma), mentre l'elemento materiale sarebbe costituito dal valore aggiunto che si ottiene depurando dal valore lordo della produzione i costi di acquisizione dei beni di investimento (ammortamenti), quelli delle merci e quelli dei servizi utilizzati. Ma se così fosse, non sarebbe manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale di chi svolge attività libero-professionali.

L'art. 3 del dlgs n° 446/97, individuando sic e simpliciter negli autonomi, ex art. 49, 1° comma, del tuir i soggetti percossi dalla nuova imposta, di fatto si porrebbe in contrasto con lo stesso presupposto dell'art. 2, autonoma organizzazione, oltre a violare l'art. 53 della Costituzione in quanto l'Irap tasserebbe attività che non manifestano alcuna capacità contributiva diversa da quella rilevata dal reddito personale. Sarebbe una sovrapposizione e una duplicazione (illegittime) di altre imposte.

SENTENZA CORTE COSTITUZIONALE N° 156/2001

La sentenza della Consulta n° 156/01 aveva dichiarato manifestamente infondate e/o inammissibili

le questioni sollevate,

senonchè vi era un passaggio che ingenerava aspettative negli autonomi, e finanche negli imprenditori, tanto da produrre il corposo contenzioso che si diceva.

Il punto controverso era quello rubricato a 9.2, "Considerato in diritto",

dove i giudici costituzionali accennano al presupposto dell'organizzazione dell'attività, in assenza della quale sarebbe conseguente l'inapplicabilità dell'imposta.

MATERIA DEL CONTENDERE

Mentre le parti private, in virtù della decisione della Consulta, chiedevano alle Commissioni tributarie di valutare la loro posizione organizzativa al fine della esclusione dall'imposta, richiamandosi alla stessa sentenza la parte pubblica insisteva per il diniego del rimborso. L'una, chiedeva una valutazione tipicamente economica, quantifichiamo l'apporto mio personale rispetto all'organizzazione dei fattori produttivi, se non è irrilevante sarei escluso dalla base imponibile; l'altra, chiedeva il rispetto letterale della norma che prevedeva la tassazione in capo a tutti il lavoratori autonomi e imprenditori, ad esclusione degli occasionali (ex artt. 49, 2 c., e 81, 1 c, lett. i, l tuir). Il punto della diatriba e della diversa interpretazione era tutto qui, mentre la parte pubblica sosteneva che la Consulta avrebbe ribadito che le esclusioni erano già previste nel dlgs n° 446/1997, in quanto il legislatore avrebbe consentito dei particolari obblighi dichiarativi ad attività professionali residuali e solo quelle sarebbero state escluse, la parte privata, invece, sosteneva che la Consulta avrebbe rilevato una nicchia all'interno degli autonomi abituali (in senso lato, comprensivi degli imprenditori) che, data la minima rilevanza della loro organizzazione, dovevano essere esclusi dall'imposta, con valutazione demandata al giudice tributario.

DECISIONI DELLA CASSAZIONE

La sentenza n° 3672/2007, relatore *****,

bacchetta i giudici regionali secondo i quali sarebbero autonome, e quindi escluse dall'Irap,

quelle attività potenzialmente in grado di amplificare l'opera del lavoratore autonomo e di sganciare l'attività dell'organizzazione da quella dell'organizzatore. La Cassazione, con dichiarazione di principio, si augura un consolidamento denegatorio dell'applicazione dell'Irap previo valutazione quantitativa dell'organizzazione e del fatto che essa si possa articolare a prescindere dalla persona che la esercita.

Certifica, pertanto, corrette le posizioni dell'Amministrazione Finanziaria secondo le quali il legislatore da

per scontata l'autonoma organizzazione

nei soggetti ricompresi nell'art. 3 del dlgs n° 446/1997, tanto da chiosare: Onde anche i lavoratori autonomi individuati alla lettera c), comma 1, del predetto art. 3, negli "esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, T.U.I.R." svolgono un'attività autonomamente organizzata e come tali sono soggetti all'imposta.

La sentenza più volte torna sul punto della assoluta insussistenza motivazionale di coloro i quali in base alla sentenza n° 156/2001 avevano chiesto ai giudici di merito la valutazione della propria organizzazione ai fini dell'esclusione dalla tassazione, come alcuni autori, tra cui il sottoscritto, avevano fatto rilevare (A PROPOSITO DI IRAP, diritto & Diritti - vedasi anche, *****, l'Irap, il fisco). Ma è nello sviluppo della parte motiva, che la stessa Corte, nei fatti, ritorna a monte, in punto di organizzazione, prendendo spunto, censurandola,

dall'argomentazione dell'Avvocatura dello Stato che avrebbe ritenuto sostanzialmente superflue le parole aggiunte nel complesso iter formativo della legge con il dlgs 10 aprile 1998, n° 137,

e cioè che l'attività deve essere **autonomamente organizzata**. La costituzionalità dell'irap, a parere della Corte di Cassazione, è tale in quanto l'imposta è tesa a colpire una struttura che differenzia il lavoratore autonomo dal lavoratore subordinato e che giustifica l'assimilazione del lavoro autonomo al regime d'impresa. Stabilito il principio secondo il quale l'imposta colpisce il valore aggiunto e non il reddito, secondo i supremi giudici bisognerà valutare la struttura organizzativa dell'autonomo e professionista, e quantificarla con il parametro di quella del collaboratore autonomo e continuativo o del lavoratore dipendente, e, se rientrando in detti parametri, detassare l'Irap in quanto costituirebbe una mera soprattassa sul reddito.

La sentenza, d'acchito,

può sembrare che dica tutto ed il contrario di tutto, finanche essere tacciata

di cerchiobottismo, in specie

se si ignorino tutti i passaggi in essa richiamati;

al di là dei tecnicismi che se abusati in sede di commento

non aiutano ai fini propri di tradurre in massima giurisprudenziale, estremamente sintetizzando, si può dire che l'esclusione dall'Irap può essere accertata quando il professionista ha una struttura qualitativamente ininfluenza allo sviluppo della sua professione (mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione Irap - collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti).

Meno articolate sono le successive sentenze, le n° 3673 e 3674/2007, dove un altro relatore, *****, parte dal presupposto che l'irap sarebbe inapplicabile solo ai prestatori d'opera ed ai collaboratori, la cui organizzazione produttiva manca del carattere di autonomia.

Ne esclude, però, il

carattere soggettivo secondo l'assioma che il professionista è autonomamente organizzato perché è

capace di una organizzazione autonoma. E risolvendo, pro parte pubblica, è un professionista abituale rientrante nella previsione di tassabilità in quanto autonomo, ex art. 49, 1° c, tuir, e quindi, per definizione, organizzato e, conseguentemente, assoggettato ad Irap. La Corte parla però di mera tautologia e sviluppa il suo ragionamento, sostenendo

che bisogna fare riferimento all'elemento oggettivo della organizzazione, individuabile dal giudice di merito attraverso parametri propri di buon senso e conoscenze medie. Scrive il relatore: (gli esercenti arti e professioni sono soggetti ad Irap) quando 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.

Sulla stessa linea, le sentenze a firma del relatore *****, n° 3676 e n° 3677, dove il relatore ad un certo punto si preoccupa di mitigare certe sue affermazioni che avrebbero dovuto portare ad un diverso dispositivo. Spiega che la struttura che dovrebbe sussistere per l'assoggettamento ad Irap non deve avere necessariamente una portata prevalente rispetto al lavoro del titolare, essendo sufficiente che la sua esistenza possa permettere al professionista di porsi in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di essa. Rimanda anch'esso alla valutazione equitativa del giudice di merito, ma si complica la vita quando afferma, per esemplificare

irrilevante perché capace, come lo studio e i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività, e lo riconosce quando afferma nell'attuale realtà è quasi impossibile esercitare l'attività senza l'ausilio di uno studio. ***** la mera sintesi

tautologica, ribadendo l'insindacabile

valutazione del giudice di merito (per la tassabilità), purchè congruamente motivata sulla base di due linee guida:

a)

l'autonomo sia il responsabile dell'organizzazione,

b)

impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, oppure si avvalga in modo non occasionale del lavoro altrui.

La sentenza n° 3675/2007, relatore *****, si occupa di censurare il nesso tra l'iscrizione ad un albo professionale e la professione medesima, accertato il quale, i giudici di seconde cure emiliani dichiaravano

non dovuta l'Irap del professionista. La causa è stata rinviata ai giudici regionali, che devono valutare l'incidenza dei beni strumentali e del lavoro altrui sui risultati della professione.

Le sentenze successive sono state emesse dal un altro collegio (presidente *****), e sono obiettivamente più favorevoli al contribuente. Il relatore *****, nella sentenza n° 3678/07, dichiara superate le risoluzioni ministeriali (quelle del richiamo sic e simpliciter all'art. 3), e premettendo che le pronunce della Corte Costituzionale e della Cassazione debbano essere non divergenti sull'identica materia, a meno di sicuri elementi successivamente acquisiti, ritiene di essere in linea con la sentenza costituzionale quando dichiara il professionista fuori dal campo di applicazione dell'Irap nel caso in cui operi con un minimo di mezzi materiali, ma senza l'ausilio di dipendenti, collaboratori e procuratori di ogni tipo, esterni od interni e consistenti beni strumentali. Sulla stessa linea, il relatore D'***** che, sulla base della valutazione dell'organizzazione emergente dalla dichiarazione dei redditi, dichiarava non dovuta l'Irap da uno scrittore, sentenza n° 3679, non concorrendo alla attività né il capitale, né il lavoro altrui, mentre censura, sentenza n° 3680, i giudici regionali campani che nel caso di una presentatrice televisiva, dichiarata esclusa, non avrebbero fatto buon governo degli elementi che emergevano appunto dalle dichiarazioni.

Ma a ben vedere, anche qui, vi è un'inversione ad U, mentre le premesse propenderebbero per le tesi della parte privata, le conclusioni poi, nei fatti, sono più favorevoli a quella pubblica, sia perché l'organizzazione viene ricondotta ad una misura minimale, senza soverchi spazi di manovra per i giudici di merito, sia soprattutto perché l'imprenditore sarebbe in ogni caso assoggettato ad imposizione.

Le ultime due sentenze, che accolgono le istanze dell'Agenzia, non sono entrate nel merito, in quanto nella prima, la n° 3681, il contribuente è soccombente a motivo che in ctr produceva eccezioni nuove, mentre nella seconda, la n° 3682,

il condono, ex art. 9 della l. n° 289/2002, avrebbe chiuso la lite, per cui si conferma il principio che il contribuente che avesse previamente aderito debba rinunciare ad ogni pretesa di restituzione di imposte.

CONCLUSIONI

Credo che chi aspettasse una parola definitiva sulla querelle interpretativa della sentenza n° 156/2001 non possa ritenersi soddisfatto. Di fatto, la stessa Cassazione non ha centrato gli obiettivi che si era posta di univocità sulla problematica, in quanto i due collegi, seppur con diverse sfumature, anche al loro interno, propendevano, l'uno, per la preminenza dell'art. 3 del dlgs n° 446/1997 (tutti gli autonomi abituali, in senso lato, sono assoggettati ad Irap), l'altro, per la preminenza dell'art. 2 (valutazione dell'organizzazione). In una visione radicale delle due posizioni, la prima tesi è più facilmente percorribile, basta vedere come si qualifica il contribuente (ad esempio, è un lavoratore autonomo, ex art. 49, 1° c, tuir è soggetto ad Irap, è autonomo, 2 c., è escluso), mentre la seconda è più complessa, in quanto si dovrebbero preconstituire dei parametri (come si valuta la organizzazione) non facilmente riscontrabili. Ma i due collegi, attraverso il sottile distinguo tra quantità e qualità della organizzazione, di fatto bypassano lo scontro sulla preminenza dei due articoli, pur dichiarandosi in linea di principio favorevole all'uno piuttosto che all'altro. La conclusione che li accomuna è che una totale mancanza di lavoro altrui (personale dipendente e terzi professionisti del settore) esclude a priori l'attività dalla tassazione Irap, sicuramente per gli autonomi, mentre permangono dubbi per gli imprenditori. Se poi ci si sia arrivati perché la loro situazione è del tutto simile a quella degli autonomi ex art. 49, 2° c, ovvero, perché si è valutato la qualità dell'apporto, ma anche la quantità (il distinguo può apparire un sofisma), è esercizio che poco importa.

Per il passato, quindi, si continuerà a valutare caso per caso; anche se poche chance hanno coloro con un procedimento non corretto ab origine (non hanno esattamente posto la questione sin dal ricorso introduttivo) o con atti sopraggiunti che ne hanno sancito la rinuncia alla pretesa di restituzione (sanatorie da condoni).

Di fatto, però, anche la Cassazione conferma la sostanziale sussistenza di una scrittura normativa non coesa a cui dovrebbe porre mano, a questo punto, il legislatore. Anche i Supremi Giudici, infatti, paventano che i due articoli, 2 e 3, del dlgs n° 446/1997, siano disarmonizzati e mancanti di un nesso logico consequenziale. Quasi messi insieme a forza in un contesto tutto tranne che armonico.

Ma una indicazione essi l'hanno data:

esclusione dalla tassazione di tutti coloro i quali non si avvalgono del lavoro altrui. Ed aggiungono un ulteriore elemento più sfumato: la necessità di fissare un limite all'apporto di beni strumentali.

E' pur vero che bisognerebbe valutare caso per caso e con riferimento alle singole attività, ma sarebbe un lavoro impossibile, lo dimostrano le diverse sentenze che indicano parametri

sempre differenti e con contorni non ben definiti, rimandando comunque all'equo apprezzamento del giudice. Ma ciò sancirebbe che l'obiettivo che ci si era posti, evitare il più possibile il contenzioso, venga derubricato e che anzi si incentivi l'esatto contrario. E' per questo che sul punto il legislatore deve dare un indirizzo giocoforza quantitativo, astrattamente valido per tutti, stabilendo ad esempio un'incidenza percentuale dei beni strumentali rispetto al giro d'affari e che ciò costituisca l'ulteriore elemento per la valutazione della tassabilità. La soglia quantitativa potrebbe essere condivisa dai più. Se è vero che questa vicenda è del tutto diversa dall'assoggettamento ad Ilor degli autonomi, anche nella sostanza della sentenza n° 42/1980 della Corte Costituzionale che ne sanciva l'illegittimità, è pur vero che la soluzione data per gli imprenditori dal legislatore, ex art. 115, lett. e bis, del tuir, non ha prodotto più contenziosi.

brunominelli@aliceposta.it

<https://www.diritto.it/l-irap-le-prime-sentenze-di-cassazione/>