



Una tesi negativa (ma corretta) sui rimborsi Irap per i professionisti sprovvisti di organizzazione

IRAP - Presupposto dell'imposta - Attività professionale di architetto - Assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui - Inapplicabilità dell'imposta - Non sussiste - Art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

La ratio dell'Irap non è quella di aggravare il prelievo sui redditi di fonte patrimoniale, ma di assoggettare ad imposizione tutto il valore aggiunto, senza duplicazioni di tassazione o salti d'imposta. Nella logica dell'Irap tutto il valore aggiunto deve essere assoggettato a tributo ed assoggettato solo una volta: non c'è alcuna irrazionalità nel fatto che attività prive di qualsiasi organizzazione, ma i cui compensi sono deducibili ai fini Irap per l'acquirente, siano chiamate a pagare in proprio l'Irap, anche se prive di strutture o di collaboratori. Esentare, quindi, qualcuno dall'Irap in base alla mancanza del requisito dell'organizzazione vorrebbe dire rendere indeducibile il relativo compenso ai fini Irap per il committente, oppure, nel caso di soggetti operanti con consumatori finali, escludere da tassazione un valore aggiunto che certamente sussiste. (Oggetto della controversia: rimborso acconto Irap 1998)

(COMM. PROVINCIALE di Rovigo, Sez. I - Pres. Cavaliere, Rel. Puxeddu - Sent. n. 222 del 16 novembre 2001)

Fatto

Il signor Z.G. di Rovigo, di professione architetto, ha pagato lire 1.902.000 a titolo di acconto Irap dovuta per il 1998. Con istanza del 5 marzo 1999 al Centro di servizio delle imposte dirette di Venezia, il contribuente ha richiesto il rimborso della somma versata, sostenendo l'illegittimità costituzionale dell'imposta.

Avverso il silenzio-rifiuto del Centro di servizio il contribuente produce il presente ricorso, nel quale ribadisce l'eccezione di illegittimità dell'Irap, per violazione degli artt. 3, 35, 53, 76 e 23 della Costituzione.

I motivi del ricorso possono essere riassunti nei seguenti punti.

L'Irap, istituita con l'art. 3 della L. n. 662/1996, è una nuova imposta che sostituisce, in particolare, l'imposta patrimoniale e l'Ilor; essa non colpisce il reddito né il patrimonio, ma soltanto un'ipotetica capacità contributiva, individuata nell'esercizio di un'attività organizzata per la produzione di beni o di servizi, vale a dire d'impresa o di lavoro autonomo, accostamento non compatibile con il nostro ordinamento giuridico. L'imposta, infatti, discrimina il fattore lavoro, non consentendone la detrazione dei costi dei dipendenti (art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997) - e costituendo essa stessa un costo inerente alla produzione, illegittimamente non è deducibile dall'imposta sul reddito. È poi palese l'illegittimità dell'equiparazione dell'esercizio di arti e mestieri a quello di impresa, come a suo tempo ha sancito la Corte Costituzionale [sentenza n. 42/1980 (in "il fisco" n. 13/1980, pag. 1212, n.d.r.)]. Essa viola, in tal modo, i principi costituzionali del rispetto della capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), dell'uguaglianza di fronte alla legge (art. 3 della Costituzione) e della tutela del lavoro (art. 35 della Costituzione) - configurando, quindi, un eccesso della delega di cui all'art. 3, comma 143, della L. n. 662/1996, in violazione dell'art. 76 della Costituzione. L'ammontare dell'acconto Irap dipende dal valore risultante dalla Tabella A allegata al D.M. 5 marzo 1998, contravvenendo all'art. 23 della Costituzione, che riserva alla legge il potere di imporre prestazioni patrimoniali.

Diritto

Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 istituisce l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap); "L'imposta ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi" (cfr. art. 1, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446).

Presupposto dell'imposta è lo svolgimento abituale di un'atti-

vità autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, e pertanto i soggetti passivi sono coloro che esercitano tali attività (cfr. artt. 2 e 3); tra gli altri, specificatamente, le società e gli enti di cui agli artt. 87 e 5, comma 3, del Tuir e i lavoratori autonomi che esercitano attività commerciale di cui all'art. 51 del Tuir [art. 3, comma 1, lettere a) e b)] e i lavoratori autonomi che esercitano un'arte o una professione di cui all'art. 49 del Tuir [art. 3, comma 1, lettera c)].

A questo fine i soggetti passivi possono essere suddivisi nei seguenti gruppi: imprese (art. 5), lavoratori autonomi (art. 8), banche e assicurazioni (artt. 6 e 7), produttori agricoli (art. 9), enti non commerciali (art. 10).

Nella determinazione della base imponibile (art. 11) sono ammessi in detrazione i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro e le spese relative agli apprendisti, mentre non sono deducibili i costi relativi alle retribuzioni del personale e i compensi erogati a terzi per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, né sono deducibili gli oneri finanziari.

L'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 4,25 per cento - e dell'8,5 per cento per le Pubbliche Amministrazioni relativamente al valore prodotto nell'esercizio di attività non commerciali (art. 16).

Contestualmente all'entrata in vigore dell'Irap vengono soppressi alcuni tributi. Infatti l'art. 36 abolisce i contributi al Servizio sanitario nazionale di cui all'art. 31 della L. 28 febbraio 1986, n. 41, che vengono fiscalizzati (cfr. artt. 38 e 39); la quota di contributo per l'assicurazione obbligatoria contro la tubercolosi, eccedente quella prevista; l'Ilor; l'Iciap; l'imposta comunale per l'esercizio di imprese, di arti e di professioni; la tassa sulla concessione governativa per la partita Iva; l'imposta patrimoniale sulle imprese.

Numerosi contribuenti hanno sollevato molteplici questioni di legittimità costituzionale dell'Irap davanti alle Commissioni tributarie che le hanno rinviate davanti alla Corte Costituzionale.

La Consulta, con la sentenza n. 156 del 10 maggio 2001, depositata il 21 maggio (in "il fisco" n. 22/2001, pag. 7766), ha rigettato per inammissibilità o per infondatezza le questioni sollevate dalle molte Commissioni tributarie e ha, di conseguenza, sancito la legittimità della disciplina dell'imposta rispetto ai principi costituzionali.

Come l'attuale ricorrente le ordinanze di remissione lamentavano, tra l'altro e soprattutto, l'assoggettamento all'Irap dei lavoratori autonomi, che in tal modo sono illegittimamente equiparati all'impresa, illegittimità a suo tempo riconosciuta, ai fini Ilor, dalla stessa Corte Costituzionale con la sentenza n. 42

del 26 marzo 1980, la quale praticamente escludeva dall'imposta i redditi di lavoro autonomo non caratterizzati dalla componente "organizzativa", tipica dell'impresa.

In questo contesto, le ordinanze di remissione sembrano dare per scontato che nel sistema tributario debba necessariamente esistere una penalizzazione per i redditi derivanti da patrimonio o da organizzazione di lavoro altrui nei confronti dei redditi di lavoro autonomo, che ha caratterizzato l'Ilor dal 1980.

L'Ilor, concepita inizialmente come imposta ordinaria sul patrimonio (a prescindere dal reddito da questo derivante), è quindi stata progettata come imposta sui redditi patrimoniali, estesa poi, al momento dell'istituzione (D.P.R. n. 599 del 29 settembre 1973), anche ai redditi professionali.

Infine è approdata, sotto l'influenza delle pronunce della Consulta [cfr. Corte Cost. n. 42/1980, n. 87/1986 (in "il fisco" n. 16/1986, pag. 2444, n.d.r.), n. 161/1986, n. 253/1986 (entrambe in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.)], ad importanti modifiche (cfr. artt. 115 e seguenti del Tuir) che hanno rafforzato la funzione di discriminazione dell'imposta reale per i redditi derivanti da patrimonio rispetto a quelli derivanti da lavoro. Ha legittimato, in tal modo, la cosiddetta *discriminazione qualitativa* dei redditi, che tende a rendere omogenei tra loro, sul piano economico-sociale, redditi aventi diversa fonte (redditi di lavoro e redditi di capitale) o diversa uniformità nel tempo (redditi oscillanti e redditi costanti), attraverso un particolare processo di depurazione degli stessi, realizzato attraverso il riconoscimento di un trattamento differenziato dei singoli redditi a seconda della loro diversa qualità o natura, a parità di ammontare. L'Ilor è stata soppressa dall'art. 36 del D.Lgs. 446/1997, contestualmente all'entrata in vigore dell'Irap.

Con l'Ilor, pertanto, esisteva questa discriminazione qualitativa ed era fuori discussione l'illegittimità di estenderla anche a chi, come i professionisti, opera normalmente in assenza di struttura organizzativa di capitale e di lavoro altrui tipica dell'imprenditore. Ciò non vuol dire, però, che il legislatore fosse legato per l'eternità alla logica ispiratrice dell'Ilor, con penalizzazione dei redditi derivanti da patrimonio o lavoro altrui, finendo per punire proprio chi organizza i fattori di produzione, creando lavoro e sviluppo.

Dato che in Europa l'Ilor era una particolarità italiana, riportare su un piano di parità le imprese rispetto agli altri contribuenti lavoratori autonomi, sembra non solo legittimo costituzionalmente, ma anche perfettamente normale sul piano dell'opportunità politica spettante al legislatore. Venuta meno la discriminazione qualitativa (vale a dire il trattamento punitivo dei redditi d'impresa rispetto agli altri), diventa perfettamente legittimo trattare il lavoro autonomo come l'impresa; e pertanto - abolita la penalizzazione per i redditi di fonte imprenditoriale, rappresentata dall'Ilor, e ripristinato un sistema d'imposizione omogenea su tutte le attività produttive di reddito - il lavoro autonomo non aveva diritto ad alcun trattamento privilegiato rispetto all'impresa.

L'attuale sentenza della Consulta, sancita l'inammissibilità delle varie questioni di legittimità concernenti l'intero D.Lgs. n. 446/1997, dichiara specificatamente infondate le questioni di legittimità degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), 4, 8, 11, 36 e 76 dello stesso decreto, che concernono direttamente o indirettamente il lavoro autonomo artistico o professionale [cfr. lettera d) del dispositivo]. Nella parte motiva essa si sofferma a lungo proprio sulla questione di costituzionalità relativa all'assoggettamento a Irap del lavoro autonomo (cfr. n. 9): dopo avere espressamente dichiarato infondate le questioni di legittimità della normativa sull'equiparazione tra redditi d'impresa e quelli di lavoro autonomo (cfr. n. 9.1), spiega che l'assoggettamento all'Irap del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa imprenditoriale o professionale, è pienamente conforme ai principi di uguaglianza 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" (n. 9.2, terzo periodo). Subito dopo, però, osserva che l'elemento organizzativo è connesso alla nozione di impresa, mentre è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro

altrui: in tal caso, in mancanza di specifiche disposizioni normative, l'accertamento costituisce una questione di mero fatto, e quindi, una volta appurata l'assenza di elementi organizzativi, l'imposta non va applicata (n. 9.2, ultimi due periodi).

Nel suddetto passaggio la Corte si è chiesta se l'Irap colpisca anche i soggetti privi di organizzazione, ed ha risposto negativamente, equivocando sul riferimento legislativo ad "... attività autonomamente organizzata ..."; di fatto, tale espressione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 è stata interpretata dalla Corte come necessità di una componente organizzata perché sia applicabile l'Irap. È sufficiente però leggere il successivo art. 3 per comprendere che una qualsiasi attività di lavoro autonomo o impresa, anche se sprovvista di organizzazione, comporta l'applicazione dell'Irap. Le parole "... autonomamente organizzata ..." sono state inserite nell'art. 2 del decreto sull'Irap dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137; l'espressione è probabilmente dettata dalla preoccupazione che, senza tale precisazione - o facendo riferimento solo all'autonomia, intesa come mancanza di vincolo di subordinazione - sarebbero state attratte al campo dell'Irap anche attività, come la collaborazione coordinata e continuativa, che si esplicano all'interno di organizzazioni altrui.

Con questa interpretazione la Corte tratterebbe l'Irap come l'Ilor, dando rilievo a un profilo organizzativo in senso strutturale e materiale che si giustificava solo per un tributo, come l'Ilor, che serviva a penalizzare i redditi di fonte patrimoniale.

La ratio dell'Irap non è però quella di aggravare il prelievo sui redditi di fonte patrimoniale, ma di assoggettare a imposizione tutto il valore aggiunto, senza duplicazioni di tassazione o salti d'imposta. Nella logica dell'Irap tutto il valore aggiunto deve essere assoggettato a tributo, e assoggettato solo una volta: non c'è alcuna irrazionalità nel fatto che attività prive di qualsiasi organizzazione, ma i cui compensi sono deducibili ai fini Irap per l'acquirente, siano chiamate a pagare in proprio l'Irap, anche se prive di strutture o collaboratori. Ai fini Irap è quindi attività autonomamente organizzata anche con l'organizzazione del lavoro proprio, fuori da una struttura altrui. Un violinista libero professionista, che si esibisce dietro compenso in varie sale, organizza in modo autonomo la propria attività nel senso suddetto, anche se sprovvisto di una struttura organizzativa (mentre l'attività del violinista dipendente è organizzata dall'ente orchestrale).

Insomma, è difficile individuare, sotto il profilo della mancanza di organizzazione, un'illegittimità costituzionale dell'Irap, perché nella ratio dell'Irap l'elemento patrimoniale è del tutto irrilevante: quello che conta è l'auto-organizzazione, nel qual caso l'Irap si paga in proprio, o l'etero-organizzazione, nel qual caso si percepiscono compensi indeducibili ai fini Irap per il committente. Esentare dall'Irap qualcuno in base alla carenza di organizzazione vorrebbe dire rendere indeducibile il relativo compenso ai fini Irap per il committente, oppure, nel caso di soggetti operanti con consumatori finali, escludere da tassazione un valore aggiunto che certamente sussiste. Quest'ultimo aspetto comporterebbe una discriminazione inaccettabile, sia in assoluto sia sotto il profilo della ratio ispiratrice del tributo e finirebbe per reintrodurre una sorta di Ilor sotto mentite soglie.

Sull'argomento, come s'è visto, la Corte Costituzionale ha mostrato un'incongruità tra il contenuto del dispositivo e un passaggio interpretativo della parte motiva. Come abbiamo sopra ricordato, nel dispositivo [cfr. lettera d)] la Corte dichiara in modo esplicito, chiaro e senza alcuna riserva, che sono infondate tutte le eccezioni di illegittimità costituzionale riguardanti la parificazione ai fini Irap tra redditi d'impresa e quelli di lavoro autonomo [riguardanti gli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), 4, 8, 11, 36 e 76 del D.Lgs. n. 446/1997], con riferimento al principio di uguaglianza (art. 3 della Costituzione), di capacità contributiva (art. 53 della Costituzione), di tutela del lavoro in tutte le sue forme (art. 35 della Costituzione), di divieto di eccesso di delega (art. 76 della Costituzione). Tuttavia, nel citato passaggio della motivazione (n. 9.2, ultimo periodo), condiziona l'applicabilità dell'imposta alla presenza di elementi di organizzazione nell'attività professionale, con riferimento all'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997.

Sulla disparità tra il contenuto del dispositivo e quello del succitato periodo della motivazione la Commissione espone le seguenti osservazioni.

Va precisato, al riguardo, che l'efficacia giuridica delle sentenze, comprese quelle della Corte Costituzionale, dipende dal dispositivo e non dall'interpretazione che si dà ad alcuni passaggi della loro motivazione. Sul piano dell'efficacia giuridica, la parte della motivazione in cui i giudici si pongono il problema dell'assoggettabilità all'Irap dei lavoratori autonomi privi di una struttura organizzativa è un importante passaggio motivazionale basato sull'interpretazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997, che però non trova riscontro nel dispositivo.

Ma è proprio nel dispositivo che si concreta l'essenza della volontà della sentenza, perché in esso si determinano gli effetti sostanziali di accertamento, di condanna e costitutivi che sono disposti dal giudice in attuazione della sua potestà giurisdizionale, e la collocazione della loro sintetica precisazione nel dispositivo è dettata principalmente per esigenza di chiarezza, per l'interpretazione e l'applicazione del provvedimento da parte di chi spetta. Solo in difetto della sua completa o inequivoca o precisa specificazione nel dispositivo la volontà del giudice potrà scaturire e dovrà ricercarsi anche nelle altre parti (espositiva e motiva) della sentenza, ad integrazione ed interpretazione del dispositivo.

Per quanto concerne il valore dell'interpretazione della norma impugnata, interpretazione adottata nella decisione della Corte Costituzionale che ha dichiarato l'infondatezza della questione di legittimità (nella fattispecie: della norma che indica i presupposti e i soggetti passivi dell'Irap), si pone il problema dell'efficacia vincolante di questa interpretazione. Per gli effetti *erga omnes* si tratta di stabilire in base a quali norme l'interpre-

tazione della Corte può essere vincolante per la generalità. Secondo l'art. 134 della Costituzione alla Corte spetta una funzione di controllo (essa "giudica") "sulle controversie relative alla legittimità costituzionale delle leggi e degli atti aventi forza di legge...". Quando la Corte dichiara che la norma impugnata non è in contrasto con la Costituzione solo se intesa in un determinato significato, emana una declaratoria che in effetti equivale alla posizione di una norma nuova che si sostituisce alla norma impugnata, concretando un atto di *funzione legislativa* - e non di *giudizio* (secondo la competenza stabilita dal citato art. 134). Alla Corte non spetta di applicare la legge impugnata al caso controverso, ma di accertarne la conformità o meno con la Costituzione. Pertanto, la funzione di interpretazione con efficacia *erga omnes* non è una funzione di controllo, bensì una funzione normativa che in nessun modo può rientrare nelle competenze della Corte, poiché tale potere è prerogativa degli organi legislativi.

A parere della Commissione, pertanto, il suddetto passaggio motivazionale, che non trova nessun riscontro nell'esplicito dispositivo, deve essere disatteso - e la sentenza, anche su questo punto, è di rigetto.

Il ricorso, di conseguenza, è respinto.

P.Q.M.

la Commissione rigetta il ricorso.

Commento

Dopo la celebre sentenza della Corte Costituzionale (n. 156 del 10 maggio 2001, in "il fisco" n. 22/2001, pag. 7766) il dibattito in materia di Irap, lungi dal volgere a un punto d'arrivo in un senso o nell'altro, ha trovato nuova materia di confronto. Ciò con riferimento in particolare al famoso passaggio (punto 9 della motivazione) nel quale la Consulta testualmente afferma "... 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, 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".

Sul punto, certamente non di poco conto, si è trovata, da parte di taluni giudici tributari, materia per ammettere al rimborso coloro che, sulla base di una verifica di fatto, condotta proprio sul caso specifico, sono risultati privi di elementi di organizzazione. Ecco allora che si è dapprima giudicato favorevolmente sul rimborso richiesto da un commercialista, senza alcuna considerazione di ordine quantitativo sull'entità dell'organizzazione posseduta, ma solo in virtù dell'assunto che "Non vi sarebbe quindi assoggettabilità ad Irap per il professionista autonomo che è indispensabile allo svolgimento della propria attività, che solo lui personalmente può svolgere e che in sua mancanza muore" (1). Si è poi spaziato tra diversi settori del lavoro autonomo (avvocati, ingegneri, periti industriali, consulenti vari) (2).

Infine, con un'evidente interpretazione estensiva del termine "professionale" contenuto nel citato passaggio della sentenza della Corte Costituzionale, le identiche conclusioni si sono traslate all'ambito delle piccole imprese. Nel settore dell'artigianato prima, con riferimento a un negozio di parrucchiere costituito in forma di S.n.c. (3) e a talune attività grafiche (4), fino a estendere i principi anche in ambito di commercio, sull'assunto che attività "commerciale" non coincide con "organizzata", ai fini Irap ed in considerazione che "la Corte Costituzionale dice che sono senz'altro soggette a tassazione Irap le attività in forma d'impresa. Non

dice affatto che sono soggetti a tale imposta tutti i redditi classificati commerciali (ad esempio, dall'art. 51 del D.P.R. n. 917/1986), ma solo quelli imprenditoriali, cioè prodotti da strutture dotate di organizzazione" (5).

Si è pertanto venuta a creare una situazione simil-Ilor anni 80, la cui eventualità avevano paventato prima della pronuncia dei Giudici costituzionali (6) e che già ha richiamato un intervento del Ministro nel quale si preannuncia un mutamento legislativo in grado di recepire tali istanze, dirimendo l'attuale incertezza (7).

Nel frattempo la schiera di coloro che interpretavano la sentenza della Consulta in senso di apertura verso il possibile rimborso si è ampliata. Vi erano certo, in questo crescente raggruppamento, coloro che l'avevano considerata sin dall'inizio come un'apertura (8), ma sicuramente il consolidarsi della predetta linea interpretativa da parte dei giudici tributari aveva indotto molti altri, quantomeno, a tenere conto realisticamente delle possibilità di rimborso che parevano aprirsi.

Chi scrive, invece, pur convinto dell'inconstituzionalità dell'Irap sotto più di un profilo, ha preso atto della sentenza della Corte Costituzionale, considerandola in senso negativo in prospettiva rimborsi. Una siffatta interpretazione, probabilmente minoritaria in senso assoluto, aveva visto, del resto, ben pochi interventi di rilievo (9).

Il motivo di fondo di tale convenzione era, tutto sommato, elementare: la Consulta, chiamata a decidere in pratica su tutte le eccezioni di inconstituzionalità cui la dottrina aveva fatto riferimento dall'istituzione del tributo in avanti, aveva affrontato tali questioni concludendo per la legittimità costituzionale.

Le argomentazioni dei Giudici costituzionali possono dirsi carenti, come nella mancata analisi della riconducibilità ai soggetti passivi dell'aggregato "valore aggiunto" quale base imponibile del tributo; possono non convincere, risolvendosi in considerazioni generiche, come nel passaggio in cui non si entra nel merito dei precedenti in tema di uguaglianza e di capacità contributiva proprio motivando con la novità del tributo. Appaiono, nelle motivazioni, anche errori di deduzione economica che non verrebbero probabilmente perdonati neppure ad uno studente al primo esame di economia (quando si afferma che il costo dell'Irap si

il fisco

il fisco

può trasferire sul prezzo del prodotto, in contrasto con ciò che può rilevarsi in un qualsiasi manuale di microeconomia relativamente alla traslazione dei costi in regime di libera concorrenza).

Tuttavia la sentenza esiste ed è con essa che occorre oggi confrontarsi. Chiediamoci pure, allora: la sentenza della Corte è sentenza di rigetto o è invece interpretativa di rigetto? Crediamo che si debba convenire senza dubbio per la prima delle ipotesi.

Dunque il presupposto (art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997) e l'individuazione dei soggetti passivi (art. 3) sono legittimi. È pertanto legittimo assegnare ex lege l'esercizio di "attività autonomamente organizzata" agli imprenditori e ai professionisti abituali, cioè a quelli con partita Iva. Non si discrimina tra essi. Almeno non nel testo normativo che è passato indenne al vaglio della Consulta. Non ha senso dunque in tale contesto interrogarsi sulla entità della "organizzazione" o distinguere se e in quale ambito professionale essa esista ed abbia valenza autonoma rispetto a chi lavora. Sono problemi che non appartengono all'ambito di applicazione dell'Irap che poggia, abbiamo visto, su principi astratti, illogici e probabilmente non equi, ma quantomeno chiarissimi sul piano letterale: ovvero tutti gli imprenditori, in forma individuale e societaria, e tutti i liberi professionisti definiti dal comma 1 dell'art. 49 del Tuir, sono portatori di "attività autonomamente organizzata".

È invece parere di chi scrive che nelle massime favorevoli ai contribuenti, come sopra evidenziato, il riferimento che si porta a base delle conclusioni sia solo il citato passaggio della sentenza n. 156/2001. E in ognuna di esse tale rimando appare come estrapolato tout court dal testo e privo di rinvii al dispositivo, quasi come se la sentenza a cui si fa riferimento fosse di accoglimento delle eccezioni di incostituzionalità.

L'equivoco dunque, come molto opportunamente nella sentenza in commento viene ravvisato, si è prodotto per una contraddizione evidente tra il dispositivo della sentenza della Corte ed il sopra citato inciso contenuto nella motivazione ("Sull'argomento, come s'è visto, la Corte Costituzionale ha mostrato un'incongruità tra il contenuto del dispositivo e un passaggio interpretativo della parte motiva..."). Questo rimando è certo ambiguo e non si può giustificare con la tesi che il riferimento alle attività prive di organizzazione sia stato pensato per altre tipologie di reddito di lavoro, come sembra ipotizzare l'Agenzia delle Entrate nella recente risoluzione (n. 32/E del 31 gennaio 2002, in "il fisco" n. 8/2002, fascicolo n. 2, pag. 1116). È noto infatti che queste attività (collaborazioni, diritti d'autore, eccetera) sono fuori dell'ambito di applicazione del tributo.

Vi è quindi da essere d'accordo con il Collegio di Rovigo sulla contraddizione evidente prodottasi nell'ambito della sentenza della Consulta. Con la consapevolezza di tale contraddizione si deve poi effettuare una scelta di interpretazione. Ovvero, o si prende per buono il dispositivo della sentenza n. 156/2001 e si conclude, in conformità al presupposto del tributo, che non vi sia il diritto al rimborso, oppure si recepiscono le conclusioni a cui un inciso della motivazione conduce e si legittima la richiesta.

La Sezione I della Commissione tributaria provinciale di Rovigo opta per l'applicazione del dispositivo. Riteniamo che tale scelta sia da condividere.

Luca Mariotti

Dottore commercialista in Firenze

(1) Sent. n. 101 del 2 ottobre 2001 (emessa il 5 luglio 2001) della Comm. trib. di I grado di Trento, Sez. I, Pres. e Rel. Piccolroaz, in banca dati "il fiscovideo".

(2) Per un elenco delle sentenze con i riferimenti all'ambito di attività dei ricorrenti si veda: G. Zimbello, *Sull'Irap la lunga marcia dei rimborsi. L'imposta non può essere applicata se l'attività è legata alla presenza del professionista*, in "Il Sole-24 Ore" del 5 febbraio 2002.

(3) Sent. n. 94 del 15 novembre 2001 (emessa il 18 ottobre 2001) della Comm. trib. prov. di Parma, Sez. III, Pres. Cellulare, Rel. Campilli, in banca dati "il fiscovideo".

(4) Comm. trib. prov. di Parma, Sez. VI, n. 142/06/01 e n. 143/06/01.

(5) Sent. n. 729 del 10 dicembre 2001 (emessa il 3 dicembre 2001) della Comm. trib. prov. di Cagliari, Sez. V, Pres. e Rel. Porcu, in banca dati "il fiscovideo".

(6) "Non vorremmo che si verificasse quanto accaduto per le piccole imprese nel periodo dal 1980 [sentenza della Corte Costituzionale n. 42

(in "il fisco" n. 13/1980, pag. 1212, n.d.r.) al 1990 (L. n. 408 che riscrive l'art. 115 del Tuir)], con l'abnorme produzione giurisprudenziale alla ricerca, caso per caso, della prevalenza o meno del lavoro sul capitale ai fini dell'imposizione Ilor. Qui si potrebbe davvero assistere alla profusione di sforzi dei contribuenti a portare nei successivi gradi di giudizio la fiaccola della non-autonoma-organizzazione del proprio lavoro, nella speranza di accendere il sacro braciere dell'esenzione Irap" Luca Mariotti, *Brevi osservazioni sul pianeta lavoro nella galassia Irap*, in "il fisco" n. 5/2000, pagg. 1369-1371 (chiediamo scusa per l'autocitazione).

(7) Vd. A. Crescione, *Irap nei mini-studi, in campo Tremonti. Possibile l'introduzione di soglie per individuare le "attività organizzate"*, in "Il Sole-24 Ore" del 6 febbraio 2002.

(8) Vd. G. Ripa, in "Italia Oggi" del 24 luglio 2000; o anche le considerazioni del Presidente del Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti all'indomani della sentenza; *Ma per i dottori commercialisti c'è in vista un milione di ricorsi* di G. Negri, in "Il Sole-24 Ore" del 23 maggio 2001.

(9) Si rammenta in particolare un commento della prima ora: M. Fabio, *Rinforzi Irap, una sentenza utile ma non per i rimborsi*, in "Il Sole-24 Ore" del 27 maggio 2001.