



Brevi osservazioni sul pianeta lavoro nella galassia Irap

di Luca Mariotti

Dottore commercialista in Firenze

Ai naviganti dell'anno duemila un primo avviso: qualche bagliore di luce negli spazi siderali della fiscalità nazionale continua a brillare. In periodo festivo esce infatti un sintetico articolo (1) dove si riprendono temi *à la page* in un'ottica più ampia, trascendendo da un'impostazione tradizionale giuridico-tributaria per sviluppare riflessioni che intersecano la politica economica e l'economia applicata.

È su questa via, a mio parere, che si deve procedere per esplorare la galassia Irap, lungi dal considerare il tributo con schemi logici usuali, pena restare in superficie con l'illusione di avere compiutamente decifrato la questione. È giusto quindi chiedersi se "... un'attività economica sia tassabile come semplice organizzazione" (2): è un aspetto della questione, ma uno solo. È però necessario anche parametrare le diverse situazioni sul criterio dell'uguaglianza. E non è solo un problema di presupposto (3), ma anche e più, di base imponibile. È in grado allora la tassazione del "valore della produzione netta" individuata all'art. 4 del decreto e definita, per i lavoratori interessati al tributo, all'art. 8, di assicurare un'uguaglianza di trattamento a fattispecie giuridicamente simili? Oppure si è in grado di motivare eventuali disparità riallacciandosi a interessi costituzionalmente apprezzabili? Qualunque sia l'esito delle considerazioni, esse produrranno effetti sulla valutazione del tri-

(1) G. Falsitta, *Una vera persecuzione fiscale del lavoro*, in "Italia Oggi" del 5 gennaio 2000.

(2) E. De Mita, *Ancora incerta la linea anti-Irap*, in "Il Sole-24 Ore" del 23 ottobre 1999.

(3) E. De Mita, *vd. nota (2)*.

buto anche alla luce della capacità contributiva, se solo si voglia leggere correttamente il comma 1 dell'art. 53 della Costituzione in termini di uguaglianza tra contribuenti.

Va fatto allora un tentativo di approfondire tale aspetto. E dev'essere condotto su basi rigorose: cioè occorre analizzare le peculiarità di ciascuna forma di lavoro, per individuare tra esse un massimo comun denominatore. Se questo esiste, si cercherà di definirlo. Se poi sia tutelato costituzionalmente e se il decreto Irap si allinea a tale tutela, è affare che lasceremo ad altri.

Lavoro dipendente e lavoro autonomo

"In via generale il criterio distintivo tra rapporto di lavoro autonomo e subordinato va ravvisato nel fatto che l'oggetto della obbligazione è costituito, nel primo, dalla realizzazione di un risultato mediante l'attività organizzativa svolta dal lavoratore stesso in piena autonomia e a proprio rischio e nel secondo dalla prestazione di energie lavorative che il dipendente pone a disposizione come elemento inserito nella organizzazione dell'impresa" (4).

Questo periodo della massima citata è stato riportato integralmente - anche se non mancherebbero riferimenti giurisprudenziali più recenti - perché la definizione in esso contenuta è indubbiamente netta. Da una parte i lavoratori "autonomamente organizzati", dall'altra coloro i quali cedono le proprie "energie lavorative" all'organizzazione altrui (concetto che potremmo definire marxiano del lavoro). Se questa distinzione funzionasse in tutti i casi, sarebbe legittimo individuare due distinte categorie di lavoratori, almeno sotto il pro-

(4) Cass. civ., Sez. lav., 10 giugno 1986, n. 3841, in "Giust. Civ. Mass." 1986, fasc. 6.

filo dell'attività organizzata in proprio. Ma così non appare.

"Nel caso però in cui, per particolari caratteristiche del rapporto, vi sia un'attenuazione del vincolo della subordinazione e sia riscontrabile una certa libertà del lavoratore nell'organizzazione del lavoro ... soccorrono altri elementi sussidiari ..." (5). E si prosegue individuando come elementi sussidiari per identificare il lavoratore autonomo: a) il rischio b) l'organizzazione d'impresa c) l'oggetto della prestazione (un'opera nel caso del lavoratore autonomo, semplice energia lavorativa per il dipendente). Quindi il problema si complica. Si ammette in taluni casi che esistono forme di lavoro dipendente in cui è ravvisabile un'autonomia (quantomeno) intellettuale. Naturalmente l'ambito in cui le due figure cominciano a confondersi sembrerebbe quello che potremmo avvicinare al *top management*: dipendenti con forte potere di auto-organizzazione, svolgenti un'attività con margini di rischio (flessibilità dei contratti, retribuzione ad obiettivi) che non si caratterizza certo come energia lavorativa indistinta.

Eppure anche nei livelli di lavoro di minor rilievo il problema non sembra venire meno. Una pronuncia (6) indaga, ad esempio, sul carattere del rapporto (subordinato o autonomo) tra l'Enel e un cosiddetto "letturista", cioè l'addetto alla rilevazione dei consumi di energia. Un'altra, più recente, esamina il caso di un giornalista parlamentare (7): qui si prescinde completamente dall'elemento organizzazione (evidentemente poco significativo) per caratterizzare il rapporto come lavoro autonomo in quanto le prestazioni sono "singolarmente convenute in base ad una successione di incarichi fiduciari" e la remunerazione è "commisurata in relazione alla singola prestazione".

In sintesi sembra di poter osservare che la linea di confine tra lavoro dipendente e lavoro autonomo sia difficile da individuare e non coincida in molti casi con l'auto-organizzazione dell'attività, come il decreto Irap ipotizza. Il futuro prossimo non semplificherà certo i rapporti, anzi la maggiore flessibilità e autonomia contrattuale che paiono delinearci (si pensi al telelavoro, solo per fare un caso) renderanno "l'attività autonomamente organizzata" più diffusa e allo stesso tempo certamente più difficile da riconoscere. Non vorremmo che si verificasse quanto accaduto per le piccole imprese nel periodo dal 1980 (sentenza della Corte Costituzionale n. 42) al 1990 (L. n. 408 che riscrive l'art. 115 del Tuir), con l'abnorme produzione giurisprudenziale alla

(5) Cass. civ., Sez. lav., 14 aprile 1987, n. 3716, in "Giust. Civ. Mass." 1987, fasc. 4.

(6) Cass. civ., Sez. lav., 20 agosto 1987, n. 6967, in "Giust. Civ. Mass." 1987, fasc. 8-9.

(7) Cass. civ., Sez. lav., 9 giugno 1998, n. 5693, in "Giust. Civ. Mass." 1998, 1256.

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.

Sin qui le riflessioni hanno dato per scontato, è bene farlo notare, che l'espressione "attività autonomamente organizzata" dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 vada intesa alla lettera. Se, viceversa, il legislatore delegante avesse avuto in mente il concetto civilistico (e quindi strutturale e patrimoniale) di organizzazione, allora si che si tornerebbe *tout court* alla sentenza n. 42 del 1980, con la sua precisazione che "non sussiste in ogni reddito di lavoro autonomo una sia pur minima componente patrimoniale" (8). Il fatto che l'art. 3 del decreto prosegua individuando tra le attività autonomamente organizzate quella degli artisti e professionisti, nel tentativo di definire la gamma delle fattispecie rilevanti ai fini del presupposto Irap, non potrebbe rappresentare alla lunga un ostacolo di rilievo: sarebbe come avere incluso *ex lege* i fichi d'india nella zoologia.

I parasubordinati

Complessa anche in questo caso l'individuazione di criteri identificativi precisi delle diverse forme di lavoro. Si tratta, in ambito tributario, di quell'eterogeneo raggruppamento di soggetti diversi che compare al comma 2 dell'art. 49 del testo unico, "risparmiati" dal legislatore Irap evidentemente convinto dell'assenza di autonoma organizzazione nella loro attività lavorativa.

Quanto alla collaborazione coordinata e continuativa essa, all'interno del variegato (come visto sopra) mondo del lavoro autonomo, pare differenziarsi per il carattere di attività "continuativa e coordinata, prevalentemente personale" (9). Sotto il profilo dell'autonomia di organizzazione non si evidenziano approfondimenti giurisprudenziali. Certo è che l'aver il legislatore tributario collocato questa figura nell'ambito del lavoro autonomo, il suo svolgersi non alle dipendenze e sotto la direzione di taluno, ma solo col di lui coordinamento, l'assenza di un orario di lavoro (qualificante, per quanto già visto, le attività che si caratterizzano nella cessione di forza lavoro rispetto a quelle dotate di margini organizzativi) sono elementi che non possono non fare identificare nel collaboratore quella autonomia di organizzazione che la norma Irap riserva ai soli professionisti "ex comma 1".

(8) Corte Costituzionale, 26 marzo 1980, n. 42, in "il fisco" n. 13/1980, pag. 1212.

(9) Corte Costituzionale, 26 maggio 1981, n. 76, in "Giur. it.", 1982, I, 1, 486.

Anche la recente giurisprudenza della Corte Costituzionale contribuisce a questa convinzione [vd. l'importante sentenza sull'illegittimità dell'art. 2751-bis, comma 2, del codice civile, causa la mancata previsione, anche per il collaboratori, del privilegio riservato alle professioni intellettuali (10)].

Questa figura di lavoratore autonomo viene così ad essere intesa come svolgente un'attività assolutamente peculiare e non assimilabile al dipendente, almeno sotto il profilo organizzativo. Solamente il fatto di avere contatti con un solo committente attribuisce al collaboratore una fragile posizione contrattuale che è vicina al lavoratore subordinato e che, come tale, merita di ricevere la tutela a questo attribuita [vd. la massima (11) che, stabilendo non fondata la questione dell'illegittimità costituzionale dell'art. 409, n. 3), del codice di procedura civile, legittima l'estensione dello speciale rito delle controversie individuali di lavoro ai collaboratori].

Maggiori sono i riferimenti concernenti i rapporti di associazione in partecipazione con apporto di solo lavoro, anche se le conclusioni sono indubbiamente analoghe a quelle appena viste per la collaborazione.

Nel delineare la differenza tra posizione giuridica dell'associato lavoratore e contratto di lavoro dipendente, in particolare, si deve tenere conto che "mentre il primo implica l'obbligo del rendiconto dell'associante e l'esistenza di un rischio d'impresa, il secondo implica un effettivo vincolo di subordinazione, più ampio del potere generico dell'associante di impartire direttive ed istruzioni al cointeressato" (12). Sembra quindi che neppure nel lavoro dell'associato sia ravvisabile una qualche affinità con quello del dipendente sotto il profilo dell'assenza di auto-organizzazione.

Viceversa anche il lavoro dell'associato può essere assimilato a quello del subordinato sul piano delle garanzie "quando si risolve in un'attività personale e continuativa ... senza conferimento di capitali". Anche ad esso allora si applica l'art. 409, n. 3), del codice di procedura civile (13).

Lavoro ed attività d'impresa

Qui lo schema logico è completamente diverso. Se l'autonomia organizzativa come presupposto Irap è da intendersi in senso letterale, essa indubbiamente

(10) Corte Costituzionale, 20 gennaio 1998, n. 1, in "Foro it.", 1998, I, 315.

(11) Corte Costituzionale, 26 gennaio 1988, n. 99, in "Giur. Cost.", 1988, I, 306.

(12) Cass. civ., Sez. lav., 9 novembre 1992, n. 12052, in "Notiz. Giur. Lav.", 1993, 181.

(13) Cass. civ., Sez. lav., 27 settembre 1991, n. 10095, in "Giust. Civ. Mass.", 1991, fasc. 9.

caratterizza l'imprenditore (ma abbiamo visto essere comune anche a forme di lavoro oggi non assoggettate al tributo). Se si parla poi di organizzazione come struttura, l'imprenditore è il solo soggetto, fra quelli esaminati, per il quale non può non identificarsi un *business* come entità fisica distinta dal *businessman*, anche nelle realtà di minori dimensioni. Nell'una e nell'altra accezione del presupposto si deve dunque concludere che esso, per l'attività d'impresa, è da ritenersi verificato.

A questo punto però non potrebbe non ripresentarsi la situazione analizzata nella celebre sentenza n. 87 del 1986 della Corte Costituzionale (in "il fisco" n. 16/1986, pag. 2444), in tema di Ilor. Ovvero, se il reddito d'impresa come tale fosse diversamente assoggettato ad imposizione rispetto ai redditi di lavoro toccherebbe al giudice, caso per caso, riconoscere quando l'attività personale prevale sul capitale per riposizionare correttamente tale provento tra i redditi di lavoro.

In conclusione, si è tentato di condurre questa breve analisi focalizzando solo uno dei molteplici aspetti del tributo di stringente attualità. Si è così ridotto l'ambito di indagine evidenziando differenze e punti in comune tra le varie figure di lavoro. Si deve notare allora che la pratica propone situazioni e sfumature complesse e di difficile definizione e che la tassazione in base al "valore della produzione netta" attribuibile alle "attività autonomamente organizzate" sembra quanto meno poco precisa e reca in sé, a parte le ulteriori considerazioni sotto il profilo della legittimità costituzionale, la possibilità di una massa rilevante di contenzioso.

Un solo riferimento ai fondamentali principi mi sia consentito. Il non ancora Ministro Treu, nel commentare l'art. 35 della Costituzione (non lontano certo dai temi trattati) (14), ebbe ad affermare, citando anche un precedente Autore (15), che la tutela delle diverse forme di lavoro deve riferirsi a "tutte le attività lavorative che, per una qualsiasi ragione, si appalesano economicamente soggette e quindi la vasta categoria dei lavoratori e dei piccoli imprenditori, la cui organizzazione soggiace alla prevalenza economica e organizzativa delle medie e grandi imprese, per il fatto di non assumere vaste dimensioni e di disporre di scarsi mezzi finanziari". Non sembrerebbe un programma né sbagliato né poco attuale.

Per il resto rispetto l'impegno a lasciare ad altri la valutazione dei citati articoli del decreto Irap sul piano della legittimità costituzionale. AAA Costituzionalisti cercansi.

(14) *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli, 1979, pag. 13.

(15) Lavagna, *Studi economico-giuridici*, Università di Cagliari, 1953, pag. 44.