

IRAP e attività “autonomamente organizzata”: una breve ricognizione sistematica alla luce della giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione.

di Loredana Strianese

Sommario: 1) “Attività autonomamente organizzata”: i profili interpretativi antecedenti e successivi alla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001; 2) La lettura indicata dall’Amministrazione finanziaria e dai giudici di merito; 3) La giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione; 4) Considerazioni conclusive

1) “Attività autonomamente organizzata”: i profili interpretativi antecedenti e successivi alla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 2001

L’introduzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, con d.lgs. n. 446/1997, ha prodotto un radicale riassetto dell’impianto impositivo relativo alla realtà imprenditoriale, incidendo marcatamente, operandone una riorganizzazione, sulla distribuzione dell’onere fiscale tra i diversi soggetti economici. La sua natura dichiaratamente sostitutiva (di altre prestazioni imposte, quindi sopprese con essa) vale ad identificarne la *ratio legis*. (1)

Le connotazioni dei tributi sostituiti, peraltro, risultano assai diversificate, essi sono, nella struttura, scarsamente omogenei e riferibili ad indici di capacità contributiva non assimilabili, difatti:

i contributi del Servizio Sanitario Nazionale, attraverso la difficile trasformazione da istituti di origine privatistico-mutualistica, in tributi hanno evidenziato una natura controversa, placata sul piano formale, proprio con l’istituzione dell’imposta in questione che ha decretato la “fiscalizzazione”, in senso proprio, dell’assistenza sanitaria; l’Ilor, era un’imposta reale su taluni redditi, di fonte patrimoniale, essenzialmente sui redditi d’impresa; l’Iciap era un tributo locale di incerta qualificazione, poiché relativa all’esercizio di attività, ma commisurato da indici obiettivi di produttività e ad indici reddituali; l’imposta erariale sul patrimonio netto delle imprese era caratterizzata da elementi tipici di un’imposta patrimoniale personale, sia pure con base imponibile calcolata sostanzialmente secondo la rappresentazione contabile del patrimonio aziendale; la tassa di inizio attività Iva, era impostata come prelievo legato alla emanazione di un atto amministrativo (anche se dotato di esclusivo rilievo fiscale), quindi con la struttura della tassa in senso proprio.

Nella intensa diversità degli istituti “ sostituiti”, è rintracciabile l’unico tratto comune: si tratta di prestazioni imposte in via pressoché esclusiva a carico di soggetti o organi che gestiscono attività organizzate, in qualità di datori di lavoro, imprenditori od esercenti arti o professioni, questi ultimi di cui all’art. 49, comma 1, del Tuir (ora articolo 53, secondo la nuova numerazione del TU) e citati nell’articolo 3 del d.lgs.n. 446/1997, che nell’esplicitare i soggetti passivi del tributo, alla lettera c) prevede i “ professionisti”.

Il riferimento normativo succitato va ricollegato all’articolo 2 dello stesso Decreto che definisce il presupposto del tributo in parola, rappresentato “dall’esercizio abituale di un’attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”. Dal combinato disposto delle norme appena richiamate deriva il corollario secondo cui sono soggetti all’imposta regionale i lavoratori autonomi che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, un’attività libero-professionale “ autonomamente organizzata”. La questione Irap verte, pertanto, per i piccoli professionisti, proprio sul significato da attribuire alla nozione di attività “ autonomamente organizzata”.

Tale formula, come già puntualizzato dalla dottrina più attenta, può equivalere a dire che l’attività sia autoreferenziale sia sul piano giuridico, sia su quello economico, oppure che sia “ spersonalizzata e funzionalmente autosufficiente..indifferente nella sua identità rispetto al soggetto che..la espleta”; o, che esista “ un apparato strumentale allo svolgimento di essa scaturente dalla combinazione di fattori produttivi

ulteriori rispetto alle energie lavorative del suo contribuente". (2)

Occorrerà, allo scopo di superare dette ambiguità, riallacciarsi alla *ratio* del requisito e quindi inoltrarsi in percorsi interpretativi diversi e discordanti, per poi tentare di arrivare ad individuare la ragion d'essere dell'imposta in questione.

L'attività "produttiva" si differenzia dai meri contributi dei fattori della produzione, ivi inclusa l'opera del titolare, in quanto contrassegnata dalla produzione, lo scambio e così via, essa ne rappresenta la sintesi, alla quale soltanto è raccordabile il valore aggiunto nella sua organicità.

Il requisito dell'autonoma organizzazione, da questo punto di vista, incarna la "*ratio*" su cui trova fondamento l'imputazione unitaria del valore della produzione(3).

Probabilmente, dunque, non v'era necessità di integrare la definizione del presupposto indicato in origine, dall'art. 2, D. lgs.n. 446/1997, allo scopo di puntualizzare l'esclusione della soggettività passiva dei "lavoratori" e dei "finanziatori".

D'altro canto, già quanto disposto dall'art. 3 dello stesso D. Lgs., prima versione, chiariva che il legislatore non si riferiva ad essi con l'espressione "attività dirette a". Precisando, che per soggetti passivi si intendono gli esercenti imprese, arti e professioni, nonché società ed enti, contrapponendoli, evidentemente, a coloro che svolgono altri tipi di attività, quali lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e così via, dando per scontato che questi non abbiano una posizione tale da imputare loro la produzione di valore aggiunto(4).

Peraltro, una così dettagliata classificazione, di cui all'art. 3, D. Lgs. N. 446/1997, di diverse tipologie di soggetti irap, si comprende principalmente con la scelta, di tecnica normativa, di associare a ciascuna di esse le differenti discipline ai fini della determinazione del valore della produzione netta, di cui agli artt. 5 e seguenti, laddove la categoria soggettiva è individuata in base all'attività esercitata, risulta agevole cogliere in esse una precisazione della sfera di applicazione dell'imposta rispetto ai più generici richiami, ad opera dell'art. 2, alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi.

Di conseguenza, già dalla elencazione effettuata dall'art. 3 del Decreto in discussione, era ed è ammissibile trarre regole concorrenti a definire i "limiti esterni" di applicabilità dell'irap.

Ancor di più alla luce delle modifiche apportate dal D. Lgs. N. 137/1998, che hanno più marcatamente coordinato il testo del succitato articolo alla disciplina del presupposto, in un vincolo di reciprocità: l'art 3 difatti, individua quali soggetti passivi gli esercenti le attività di cui all'art 2, ma provvede poi ad elencare, in modo consequenziale, le diverse categorie di soggetti passivi, intendendo, dunque, che il legislatore reputa le attività indicate nell'uno come risolvendosi in quelle elencate nell'altro.

Ciò nondimeno, posto che, precedentemente alla introduzione del requisito dell'organizzazione autonoma, la disciplina aveva già una propria stabilità, in ogni caso la relazione speculare tra gli artt. 2 e 3 non può dirsi sufficiente per disconoscere *a priori* un ulteriore rilievo alla citata modifica.

Essendo stata conferita, nei lavori preparatori(5), una portata considerevole al "potere" dell'esercente l'attività sui fattori produttivi "organizzati", considerato come indice di capacità contributiva, può apparire poi naturale rinvenire nella novellazione l'intento di richiedere un'organizzazione tale da delineare un simile "dominio". Il corollario dovrebbe essere quello di escludere l'applicabilità dell'imposta alle attività, benché qualificabili come d'impresa o professionali ai fini delle imposte sui redditi, ma svolte senza "organizzare" capitale o lavoro di soggetti diversi dal titolare: difatti, se quest'ultimo si limita ad "auto-organizzarsi", non possiede fattori della produzione sui quali esercitare un determinato "potere".

Certo è che l'espressione "attività autonomamente organizzata" non pare essere la più appropriata per designare la disponibilità di lavoro o capitale su cui esercitare il detto dominio.

Prima della sentenza n. 156/2001 della Corte Costituzionale, l'interpretazione prevalente era quella secondo cui la formula "autonomamente organizzata" non valesse a richiedere una predisposizione produttiva dell'organizzazione indipendente dal lavoro del titolare (6) e nemmeno fattori ulteriori rispetto alle semplici forze lavorative dello stesso, piuttosto soltanto che l'attività non fosse immessa in un'organizzazione altrui, godendo dunque di "autonomia" non solo sotto il profilo formale, ma anche sotto quello economico-sostanziale(7).

L'inserimento di quel requisito nell'art. 2, del Decreto legislativo n. 446/1997, pareva, invero, assolvesse soprattutto alla funzione di precisare perché le attività identificantesi con l'apporto di fattori della produzione non rientrassero nell'art. 3 ed. eventualmente, a sottrarre a tassazione possibili attività "autonome" sul versante giuridico-formale, ma in realtà, equipollenti a collaborazioni coordinate e continuative, poiché funzionali ad una "produzione" gestita da altri.

Di contro, da quanto stabilito dal legislatore "delegante", sembrava affiorare l'intento di assoggettare al tributo unicamente le attività caratterizzate da una pur minima "etero-organizzazione". Questo, sia per le notazioni ad opera della Commissione di studio per il decentramento fiscale riguardo al " dominio sui fattori produttivi" quale espressione di capacità contributiva adatto a giustificare il prelievo, sia per il riferimento, nell'art. 3, comma 144, lett. b), L. n. 662/1996 alla " produzione" di servizi, che comporta serialità, nonché oggettivazione dell'attività, le quali, di consueto, succedono ad una " organizzazione" connotata dalla combinazione dell'opera personale del titolare con altri fattori produttivi(8).

Nei disegni del legislatore delegante pertanto, l'attività " organizzata per la produzione" non poteva identificarsi con il mero lavoro del titolare, essendo necessario un coordinamento dei summenzionati fattori, ciò lasciava emergere il dubbio di un accesso di delega, rispetto alla tassazione di soggetti che si limitassero ad " auto-organizzare" il proprio lavoro(9).

Nei primi anni di applicazione dell'imposta, anche le interpretazioni offerte dall'amministrazione finanziaria hanno conferito al requisito di autonomia organizzativa una funzione di mero chiarimento dell'ambito di applicazione del tributo stesso già ottenibile *aliunde* (10).

La sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 è intervenuta, successivamente, sulla interpretazione dell'art. 2 del D. Lgs. N. 446/1997, decretando che manchi il presupposto ai fini Irap, laddove l'attività di lavoro autonomo sia "svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui" e stabilendo così ciò che renderebbe detta attività " autonomamente organizzata". Per di più, stando alla sentenza in parola, " l'elemento organizzativo è connesso alla nozione stessa di impresa", l'attività dei lavoratori dipendenti " è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione", e per quelle di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 (53, dopo il D. Lgs. N. 344/2003), comma 1, t.u.i.r. indicate dalla Consulta come di " lavoro occasionale o comunque non abituale", non irragionevolmente il legislatore supporrebbe l'assenza del requisito(10).

Tale versione proposta dal Giudice delle leggi, prendendo le distanze dalle precedenti interpretazioni maggioritarie in dottrina, ha posto, si conseguenza, un problema relativo all'efficacia della sentenza in questione. Il dispositivo della stessa è certamente di rigetto, non essendo condizionato a simile esegesi dell'art 2, D.Lgs. n. 446/1997, né menzionando i relativi passaggi della motivazione, né essendo quella interpretazione considerata come l'unica compatibile con la Costituzione. Per detti motivi la sentenza in oggetto non sembra da annoverare tra quelle interpretative di rigetto(12), benché altra autorevole dottrina ne abbia sostenuto l'inquadrabilità in tale categoria(13). Un dato è certo: benché la sentenza in discorso sottolinei che la mancata realizzazione del presupposto a causa dell'assenza di elementi di organizzazione, " in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto", probabilmente l'accertamento di questa circostanza implica un concetto preciso di " autorità autonomamente organizzata". Ma, il riferimento che la sentenza fa alla " organizzazione di capitali o lavoro altrui", non è stato sufficiente ai giudici tributari, i quali, difatti, nello stabilire se nei diversi casi l'attività fosse o meno "autonomamente organizzata" si sono imbattuti in uno dei più tormentati problemi applicativi tra quelli originati dall'Irap, dando così corpo alla più copiosa e differenziata produzione giurisprudenziale in materia(14).

La Corte non ha, evidentemente, enucleato i fondamenti sistematici del requisito in discorso, non provvedendo a chiarire perché il lavoratore autonomo privo di dipendenti e capitali non sarebbe sottoposto a tassazione, sebbene produca, sul versante economico, un valore aggiunto; né perché sussisterebbe per definizione, nell'attività d'impresa, l'elemento organizzativo sebbene l'art. 3 , D. Lgs. n. 446/1997 identifichi gli esercenti attività commerciali per rinvio all'art. 51, ora 55, in seguito al D. Lgs. n. 344/2003, T.u.i.r., laddove si statuisce

l'irrisorietà dell'organizzazione in forma d'impresa in relazione alle attività di cui all'art. 2195 c. c. (15).

2) La lettura indicata dall'Amministrazione finanziaria e dai giudici di merito

La versione interpretativa offerta nel 2001 dalla Corte circa il presupposto, comporta che l'imposta sulle attività produttive operi una discriminazione tra i soggetti esercenti attività autonome, non sottoponendo a tassazione chi operi in assenza di lavoratori, né capitali, senza però chiarire la *ratio* sottesa a tale decisione, se quindi si tratti di discriminazione qualitativa, collegata ad una qualche manifestazione specifica di ricchezza rivelata solo dalle attività autonomamente organizzate, oppure di una mera rinuncia a tassare fattispecie considerate marginali, o di ulteriori ragioni legate alla coerenza interna del tributo.

È opportuno soffermarsi, prima di tutto, su come l'Agenzia delle Entrate abbia prospettato una lettura estremamente restrittiva della Sent. 156/2001, prendendo le mosse dalla riflessione secondo cui, non trattandosi di sentenza interpretativa di rigetto (non avendo, la Corte, subordinato la legittimità della disciplina ad una certa interpretazione), non si potrebbero "individuare nelle motivazioni adottate dalla Corte dei nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta". Premettendo che l'elencazione di soggetti passivi dell'articolo 3, D. Lgs. n. 446/1997 è introdotta dall'avverbio "pertanto", l'Agenzia ne desume trattarsi di un'indicazione delle ipotesi in cui viene

esercitata un'attività autonomamente organizzata. Giacché, inoltre, "l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione" sarebbe "una connotazione tipica del lavoro autonomo", l'Agenzia ritiene che vadano considerate autonomamente organizzate tutte le attività specificate dalla anzidetta disposizione, laddove l'assenza di tale requisito sarebbe rintracciabile nelle fattispecie non indicate: collaborazioni coordinate e continuative, lavoro autonomo occasionale ed attività assimilate al lavoro autonomo di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 (53, dopo il D. Lgs. n. 344/2003) t.u.i.r. (16)

Appare chiaro come una siffatta lettura della Sent. n. 156/2001 alteri il pensiero della Corte costituzionale, la quale ha invece differenziato le attività professionali (o assimilate al lavoro autonomo) da quelle occasionali, postulando per le prime la possibilità di svolgimento in mancanza, non già di una organizzazione qualsiasi, bensì di quella "organizzazione di capitali o lavoro altrui" da essa reputata necessaria per la soggezione ad irap. (17) Diversamente, la giurisprudenza di merito, consapevole della necessità di verificare l'esistenza dell'autonomia organizzativa, non ha, difatti, finora seguito una rotta unitaria ed inequivocabile quanto ai criteri per il relativo accertamento di fatto. (18) D'altra parte, sino al 2007 la Sezione tributaria della Suprema Corte si era espressa sulla questione una volta soltanto (sent. N. 21203/2004) (19), non formulando, però, chiaramente elementi idonei a offrire ai giudici di merito un quadro generale delle linee guida da utilizzare al fine di decidere sulla sussistenza dell'autonomia organizzativa, limitandosi solo ad escluderla in relazione ad un professionista privo di dipendenti, collaboratori e finanziamenti.

In seguito alla pronuncia della Corte di Giustizia CE sulla conciliabilità a livello comunitario, dell'Irap con quanto contemplato dall'art. 33 della sesta Direttiva CE in materia di IVA, a partire dall'8 febbraio 2007, è affiorato anche un filone interpretativo chiaro e più netto della Sezione tributaria (sul quale ci si soffermerà in seguito), ma contemporaneamente, la giurisprudenza di merito aveva già contribuito al consolidamento di ben quattro indirizzi interpretativi al riguardo.

Innumerevoli sentenze hanno decodificato il requisito di autonomia organizzativa nel senso di un'attività che potesse essere svolta a prescindere dal contributo del titolare. Sovente, i giudici hanno usato argomentazioni sviluppate nelle discussioni sui confini tra il reddito di lavoro autonomo e il reddito di impresa, considerando applicabile il tributo in contesti più legati all'esercizio d'impresa che all'immagine classica del professionista intellettuale. Ma tra le maglie di un simile ragionamento, comprovato più da una certa visione generale dell'attività professionale che da una lettura stretta della sentenza n. 156/2001 della Corte costituzionale, è possibile rinvenire due ricostruzioni argomentative diverse.

Una prima, incentrata sul riferimento, in astratto, sia alla nozione, sia alla disciplina delle professioni liberali. Talune pronunce negano *a priori*

l'esistenza del requisito, nell'ambito delle professioni protette, poiché, essendo necessaria, al fine di esercitarle, un'appropriata abilitazione, l'attività stessa non potrebbe essere svolta utilmente in assenza del professionista abilitato, per quanto possa essere strutturata e articolata l'organizzazione dello studio. (20) Altre si soffermano sull'*intuitus personae* che connota le attività professionali e sull'obbligo di svolgere personalmente l'incarico, così come previsto dall'art. 2232 c. c., allo scopo di ritenere imprescindibile il coinvolgimento personale del titolare per il funzionamento dell'organizzazione: in conseguenza di ciò l'Irap sarebbe applicabile unicamente nell'ipotesi in cui la professione diventi elemento di un'attività organizzata in forma di impresa, secondo quanto statuito dall'art. 2238 c. c., ovvero quando il titolare svolga un ruolo di coordinatore di fattori produttivi, da cui derivi reddito d'impresa. (21)

Un secondo orientamento, sebbene intendesse l'autonomia dell'organizzazione come collegata al lavoro del titolare, fa leva sul sistema di svolgimento della specifica attività valutata in concreto. (22) Non si considera, pertanto, applicabile l'Irap allorché gli elementi organizzati si prospettino come mezzi per l'esplicazione dell'opera personale del titolare, che resta necessaria al fine di poter offrire all'utenza le prestazioni richieste. Le spiegazioni utilizzate, riecheggiano, quasi, il dibattito relativo al campo di applicazione dell'Ilor, (23) sino a sovvertire l'assunto della Corte costituzionale n. 156/1007 sul carattere, per autonomia, organizzato delle attività d'impresa, poiché si considerano di lavoro autonomo ai fini dell'Irap, in quanto sprovviste di "autonomia organizzativa", attività che sono commerciali ai sensi dell'art. 55 (51, prima del D.Lgs. n. 344/2003) t.u.i.r. (24) L'analisi è dunque, di tipo qualitativo, più che quantitativo, venendo in rilievo, ad esempio, che può essere sufficiente a delineare l'autonomia organizzativa un solo dipendente, se di fatto l'attività svolta è talmente ripetitiva, nonché automatizzata da non richiedere la presenza del titolare(25).

Di contro, la mancanza di autonomia organizzativa viene agganciata alla "prevalenza" del lavoro personale dell'esercente l'attività sui mezzi organizzati, alla funzione "complementare" di questi, all'assenza di una struttura "di rilievo". (26)

Generalmente, tuttavia, simile osservazione conduce, in realtà, alla esclusione dell'applicabilità dell'Irap in caso di assenza di dipendenti e di disponibilità dei soli beni strumentali correntemente impiegati per l'attività, quali macchine e attrezzature d'ufficio, mobilia, un'autovettura, uno studio preso in locazione. (27)

Non così univoca la soluzione nell'ipotesi in cui vi sia presenza di dipendenti, collaboratori o associati (28). Alcune sentenze sembrano negare la soggezione all'imposta per una valutazione di normalità di dette fattispecie(29). Altre la negano persino per delle società, in contrasto con l'esplicita previsione dell'art. 2, D. Lgs. n. 446/1997(30). Altre ancora, adottano il sistema della indispensabilità del professionista per l'attività, verificando se il ruolo assegnato ai dipendenti o collaboratori, sebbene funzionale all'opera del titolare, accordi ad essi una certa autonomia(31).

Ulteriori decisioni reputano l'imposta applicabile a causa della sussistenza stessa di lavoro altrui(32), più precisamente nel caso di associazione professionale, in considerazione della capacità di ciascun associato di sostituire gli altri. (33)

Da altro insieme di pronunce sembra affiorare una terza posizione nel senso di conferire all'autonomia organizzativa un significato diverso, connettendola alla giustificazione dell'Irap come prelievo su una capacità contributiva manifestata dal coordinamento dei fattori della produzione, per cui basterebbe a renderla applicabile, la presenza di lavoro altrui, ancorché direttamente strumentale all'opera del professionista. (34) Il ragionamento da esse condotto appare ispirato, più che dalle nozioni generali di lavoro autonomo e di impresa concretizzatesi ai fini delle imposte sui redditi o in sede privatistica, da un richiamo alla coerenza con la scelta del legislatore riguardo all'oggetto economico dell'Irap, nonostante le sentenze in discorso, così indirizzate sembrino potersi affiancare benissimo alle altre, sul versante delle conseguenze pratiche.

L'imposta sulle attività produttive, si considera, difatti, orientata a colpire attività che, utilizzando un consistente apparato, evidenzino una produttività qualitativamente diversa da quella di attività risolventesi sostanzialmente nel lavoro di chi le esercita. Codesto convincimento pare influenzare anche l'interpretazione in base alla quale risulterebbe

rilevante non solo l'organizzazione di cui il lavoratore autonomo sia titolare, ma anche l'utilizzo di mezzi predisposti da altri. (35) Ciò nondimeno, il pensiero dominante esclude l'applicabilità dell'irap in detti casi, riconoscendovi non un impiego dell'organizzazione altrui, ma una convergenza della prestazione del professionista in quest'ultima, quale collaborazione con il titolare di essa(36), analogamente a quanto accade con le collaborazioni coordinate e continuative.

Infine un ulteriore orientamento giurisprudenziale interpreta l'autonomia organizzativa nel senso di una mera non soggezione del lavoratore autonomo ad un potere di controllo altrui, indipendentemente dalla disponibilità di strumenti o collaboratori: il tributo presenterebbe quindi, un campo di applicazione più esteso di quanto si evince dalle asserzioni della Sent. n.156/2001 della Corte costituzionale, poiché non eviterebbero l'imposta neanche i soggetti semplicemente auto-organizzati. (37) In altri termini, non realizzerebbero il presupposto i professionisti inseriti nell'organizzazione di un altro soggetto, al quale garantiscano prestazioni da esso utilizzate per svolgere la propria attività, non diversamente dai collaboratori coordinati e continuativi. Detta versione pare mossa da un'esigenza di coerenza sistematica differente da quelle sopra analizzate, cioè dalla necessità di tassare per intero il valore aggiunto prodotto nel sistema economico, presupponendo che anche i lavoratori autonomi privi di dipendenti e beni strumentali ne generino(38) e che, allo scopo di scongiurare salti di imposta, alla deducibilità dei loro compensi per il committente debba corrispondere la tassabilità degli stessi. (39) L'interpretazione in parola non si porrebbe in contrasto neanche con il concetto generale di libera professione, poiché vengono ritenuti essenziali a questo, non l'impiego di capitali e risorse umane, ma piuttosto l'autonomia nella esecuzione dell'incarico, la natura prevalentemente intellettuale del lavoro, l'oggetto tipico della prestazione, connotazioni che differenzerebbero tali attività da quelle d'impresa, giustificando per esse una diversa modalità di individuazione dell'autonomia organizzativa. (40)

Secondo tali impostazioni, pertanto, si ritiene sufficiente al fine dell'applicazione del tributo in esame, una struttura anche minima(41), o persino la mera capacità di ricevere credito e procurarsi una clientela propria, escludendosi l'autonomia organizzativa allorquando un soggetto svolga attività solo a favore di determinati enti, associazioni e così via, senza " porsi sul mercato". (42)

La Cassazione, con la Sent. n. 21203//2004, come già in precedenza anticipato, occupandosi per la prima volta della materia, aveva risolto il problema più che altro, attraverso la via del giudizio sull'adeguatezza della motivazione della sentenza impugnata(43). Dalle argomentazioni costruite, risultava chiaro che la Suprema Corte non riscontrasse un'attività autonomamente organizzata in mancanza, tanto di lavoratori subordinati o collaboratori parasubordinati, quanto "di capitali provenienti da mutui esterni". Ma proprio perché si era fondata sulla situazione considerata dalla Commissione tributaria regionale, da quella sentenza non pare fosse possibile trarre regole generali certe: sarebbe stato saggio arguire che non fosse soggetto ad irap chi si avvalsesse di beni strumentali propri ed occasionalmente acquisisse servizi da terzi, ma la formula usata non era sufficiente ad escludere la possibilità per il giudice di merito di negare l'autonomia organizzativa pure in presenza di ingenti capitali propri o di un limitato apporto di lavoro altrui.

3) La giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione

Innumerevoli e più nette indicazioni di principio sono infine pervenute dalle pronunce in esito all'udienza dell'8 febbraio 2007, le prime delle quali sono state depositate il successivo 16 febbraio(44). Dalle motivazioni di queste ultime, pur nella eterogeneità di alcuni particolari si può trarre un filone interpretativo essenzialmente uniforme. L'espressione più ricorrente di esso è nel senso che l'autonomia organizzativa dell'attività professionale sussista quando chi l'esercita sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione, in quanto non "inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse", ed "impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che secondo *l'id quod plerumque accidit* costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio" della professione, "oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui".(45)

Nel motivare tali conclusioni, la Sezione tributaria si preoccupa prima di tutto, di giustificare la propria adesione all'interpretazione offerta da Corte cost. n. 156/2001, ove ritiene non realizzato il presupposto dell'irap

"in assenza di elementi di organizzazione". *In primis*, si chiarisce come tale asserzione non possa riferirsi al lavoro autonomo occasionale o saltuario, o ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa(46), perché non vi sarebbe stata ragione di rimettere al giudice del merito la verifica del contenuto organizzativo di attività di per sé escluse chiaramente dall'imposizione: quindi, la sentenza deve riferirsi alle arti e professioni svolte abitualmente di cui all'art. 49, comma 1, t.u.i.r. (47)In secondo luogo, a tale interpretazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, la Suprema Corte ritiene di doversi conformare "se non altro per l'autorevolezza della fonte" e l'assenza di una " valida ragione" per disattenderla(48), ancorchè resa in una sentenza non vincolante per gli altri giudici. (49)

Il rilievo dell'autonomia organizzativa viene riconnessa così, pur indirettamente, al piano dei vincoli costituzionali, perché la Corte costituzionale, come ogni operatore giuridico, non potrebbe dare alle norme censurate avanti a sé un senso "non coerente con i principi costituzionali che entrano in gioco nella sua deliberazione"(50) e perché il dichiarato riferimento a quel requisito è stato inserito *a posteriori* nell'art. 2 cit. dal D.Lgs. n. 137/1998, per una migliore precisazione della portata del tributo, in rispondenza ai criteri della legge delega. (51)

Sotto altro aspetto, la Sezione tributaria della Suprema Corte tesse le ragioni per cui la verifica sulla presenza del fattore organizzativo sarebbe limitata alle attività professionali: per chi svolga queste ultime, esso non sarebbe "connaturato" come nell'impresa "alla persona fisica", e l'affermazione al riguardo di Corte cost. n. 156/2001andrebbe intesa nel senso che il requisito si presenterebbe "rispetto all'attività di lavoro autonomo in cui la prestazione personale del contribuente è di norma essenziale... in termini propri e distinti da quelli caratterizzanti l'impresa". (52)Per le imprese, dunque, il presupposto dell'irap sussisterebbe sempre, perché l'auto-organizzazione sarebbe intrinseca alla natura stessa della loro attività, ai sensi dell'art. 2082 cc., ed *a fortiori* ciò varrebbe per le società, giustificandosi così la presunzione assoluta prevista al riguardo dall'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997. La stessa giurisprudenza delle Commissioni tributarie regionali, secondo la Cassazione, si sarebbe orientata nel senso di escludere una verifica in concreto con riferimento a "categorie ontologicamente estranee a quelle di lavoro autonomo", come gli agenti di commercio e le società di persone(53).

Arrivando infine, al contenuto del concetto di autonoma organizzazione, la Suprema Corte riconosce che la Corte costituzionale non ha fornito indicazioni al riguardo, "rinviando puramente alla nozione obiettiva di un 'coinvolgimento coordinato' di capitale o lavoro altrui da accertare di volta in volta", perché, a prescindere dall'*intuitus personae* o dalla rilevanza primaria della prestazione personale del professionista, "il risultato produttivo... può essere o meno influenzato dalla quantità e dalla qualità dei fattori (capitale e lavoro)" da esso impiegati(54). Tra i molteplici indirizzi affiorati nella giurisprudenza tributaria, la Cassazione ritiene dunque più conforme alla *ratio* dell'irap quello secondo il quale essa si applica quando il lavoratore autonomo "si avvalga di una significativa o non trascurabile organizzazione di mezzi od uomini in grado di ampliarne i risultati profittevoli, atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo", non invece quando egli "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"(55).

Conseguentemente la soggezione all'imposta significherebbe anche per i professionisti l'ipotesi ordinaria, normale, risultando nella realtà un caso eccezionale la mancanza di qualsiasi apparato produttivo: per questo il legislatore ha inserito i lavoratori autonomi tra i soggetti passivi(56).

E' il momento questo in cui, si inserisce il contributo specifico ed originale della Suprema Corte alla collocazione concettuale della questione. Essa individua la struttura organizzativa "esterna" del lavoro autonomo in un "complesso di fattori...", che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo *know-how*, giustificando pertanto la soggezione ad irap appunto con l'esistenza di "un *surplus* di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista nelle incombenze ordinarie": in altri termini, mentre "la ricchezza prodotta dall'impiego coordinato delle

proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa costituisce profitto esclusivamente derivante dalla capacità del professionista che come tale non può essere ritassato dopo aver scontato l'Irpef quale reddito di lavoro autonomo", ad essere colpito dall'imposizione sarebbe "l'incremento potenziale, o *quid pluris*, realizzabile rispetto alla produttività autoorganizzata del solo lavoro personale" grazie ad "un'organizzazione di capitali o lavoro altrui affiancata al lavoratore autonomo ma da lui distinta (sia sostituibile o meno) e che interagisce nella produzione del profitto riconducibile all'organizzazione in quanto tale e non al singolo suo componente"(57).

La ragion d'essere del requisito si regge pertanto sull'idoneità di una tale organizzazione a potenziare la capacità produttiva del lavoratore autonomo, diversamente dai mezzi costituenti "mero ausilio della sua attività personale", dei quali abitualmente disporrebbero anche i lavoratori dipendenti o i collaboratori(58).

Anche la tassazione irap delle attività professionali sarebbe, così, ricongiungibile al "coordinamento, organizzazione e disponibilità dei fattori di produzione", in quanto sintomatico di una capacità contributiva "separata ed autonoma", derivante dalla capacità produttiva dell'organizzazione, "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella personale del professionista: quest'ultimo sarebbe perciò colpito in ragione di un "fatto economico diverso dal reddito", in quanto autore delle scelte da cui deriva la ripartizione della ricchezza prodotta(59). Naturalmente, dunque, dell'organizzazione deve essere "responsabile, in qualsiasi forma, lo stesso professionista (il che porta ad escludere dall'area dell'imposizione tutte quelle ipotesi in cui egli sia inserito in una struttura organizzata da altri nel proprio interesse)"; ed essa deve comportare "l'utilizzo di beni strumentali mobili (diversi dagli strumenti indispensabili per l'esercizio dell'attività) o immobili (ad esempio, lo studio professionale), a qualsiasi titolo posseduti e/o di lavoro altrui (non necessariamente nella forma del lavoro dipendente), organizzati in modo da accrescere in modo apprezzabile la capacità di guadagno del lavoratore autonomo"(60). La valutazione del giudice deve essere di tipo qualitativo, perché ha rilevanza solo se un'organizzazione di questo tipo esista o no, non consentendo la lettera e la *ratio* della norma di escludere la tassazione allorché gli elementi che la compongano siano quantitativamente esigui(61).

Secondo la Corte di cassazione, pertanto, il giudice di merito dovrebbe escludere la sussistenza del requisito quando risulti (con onere probatorio a carico del contribuente, nelle controversie di rimborso) che l'organizzazione predisposta dal professionista "abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento (in genere pochi mobili d'ufficio, fotocopiatrice, fax, computer, cellulare, materiale di cancelleria, vettura)": in altre parole, mancando "dipendenti c/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo", la Commissione tributaria potrà ricavarne "un quadro affidabile di esercizio della professione che induca una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socioeconomica" e induca a riscontrare l'assenza di una 'organizzazione produttiva' tassabile ai fini Irap"(62). Pertanto, la Suprema Corte, per un verso, enuncia criteri generali per le valutazioni discrezionali dei giudici di merito, con formule tali da non escludere la possibilità che essi, purché congruamente motivando, ritengano insufficienti gli elementi sopra indicati, ai fini di un corretto inquadramento dell'esercizio professionale; per altro verso, offre pure suggerimenti particolareggiati. p. es., sembra configurare l'autonomia organizzativa il possesso di un immobile adibito in via esclusiva a studio, poiché solo con riferimento ai beni mobili la Commissione tributaria è invitata a valutare se siano unicamente quelli indispensabili per poter svolgere l'attività(63); hanno rilevanza nella valutazione pure i costi deducibili in quanto relativi all'uso di beni non di proprietà, ossia "i canoni di locazione finanziaria e non", od a prestazioni di lavoro autonomo ricevute, cioè i "compensi comunque elargiti a terzi"(64). La Corte di cassazione invita dunque i giudici tributari a soffermarsi sulla sostanza, cioè sulla possibilità di organizzare un apparato di persone e/o mezzi materiali anche attraverso rapporti di prestazione di servizi con soggetti formalmente indipendenti e contratti che non diano il possesso dei beni strumentali.

Un orientamento interpretativo così prestigioso è di certo designato a plasmare il "diritto vivente": per questo, sul piano pratico, lo spazio del dubbio applicativo dovrebbe ridursi ai lavoratori autonomi privi di

dipendenti o collaboratori, occorrendo solo in tali casi valutare se i beni e servizi da essi utilizzati siano indispensabili per esercitare l'attività, oppure idonei ad incrementare in modo apprezzabile la "capacità di guadagno", rispetto alla produttività del semplice lavoro personale. Quest'ultimo criterio, in sé considerato, sembra tanto generico da consegnare uno spazio amplissimo alle discrezionali valutazioni dei giudici di merito: tuttavia, i criteri di massima indicati da alcune sentenze, con riferimento all'impiego di certi tipici elementi di organizzazione, parrebbero idonei a chiarire l'intassabilità di buona parte delle situazioni più frequenti. D'altro lato, se la Suprema Corte avesse dato rilievo solo al lavoro altrui, si sarebbe potuta aprire un'breccia all'elusione mediante la sostituzione dell'apporto di dipendenti o collaboratori, addetti ad una significativa organizzazione materiale, con dei servizi economicamente equivalenti prestati da imprese o altri lavoratori autonomi. Pertanto, sembra conveniente lasciare alla Commissione tributaria la possibilità di distinguere anche in tali casi l'autonoma organizzazione.

Probabilmente questa giurisprudenza porta a risultati interpretativi anche condivisibili, nel momento in cui designa come caratterizzante la sussistenza di elementi (lavoro altrui o beni significativi) che rendono necessario lo svolgimento da parte del titolare di un'opera di coordinamento, distinta dall'esplicazione delle sue capacità professionali, e per converso incrementano la possibilità di produrre beni o servizi rispetto all'ipotesi in cui egli si limitasse a "far da sé".

La Suprema Corte non sembra invece del tutto convincente quando tratta dei principi su cui dovrebbe fondarsi questa interpretazione.

Primariamente non sembra che Corte cost. n. 156/2001 intendesse la propria lettura dell'art. 2 come necessaria ad evitare l'incostituzionalità di esso. Quella sentenza ha risolto la questione relativa all'irragionevolezza dell'equiparazione tra attività imprenditoriali e professionali, ritenendola "pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva" quando entrambe siano autonomamente organizzate, ed osservando che, qualora il lavoro autonomo non lo fosse, perché svolto "in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui", mancherebbe il presupposto stesso dell'irap. La Corte non ha dunque vagliato esplicitamente la possibilità di conferire all'autonomia organizzativa significati differenziati, anch'essi compatibili con la Costituzione.

La mancanza di un chiarimento da parte della Corte costituzionale sulle ragioni della sua lettura del requisito è tanto più significativa considerando come la Sezione tributaria insista sul differente significato di esso per le attività di impresa e per quelle di lavoro autonomo, dando corpo bensì uno spunto tratto dalla sent. n. 156/2001, ma tralasciando come essa considerasse legittima la tassazione proprio in quanto colpiva "ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale", sottintendendone, l'omogeneità di contenuto. Anche sotto l'aspetto testuale, del resto, pare che l'escludere una valutazione in concreto sulle modalità organizzative delle attività d'impresa significhi comprimere la portata normativa dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, in un modo non molto diverso da quello rigettato dalla giurisprudenza in discorso, riguardo alle attività di lavoro autonomo. In realtà, il substrato dell'attestata distinzione sembra posarsi su di un'identificazione delle attività d'impresa esplicitamente collegata a concetti privatistici: criterio interpretativo quanto meno discutibile, dal momento che sovrappone alla formula dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997 non già le distinzioni risultanti dalle regole irpef richiamate dai successivi artt. 3 e 10, comma 5, D.Lgs. n. 446/1997, ma quelle proprie di un sistema ove i confini tra i concetti non sono gli stessi (65). La Cassazione, non ha voluto intendere la regola sul presupposto irap secondo le motivazioni a suo tempo usate ai fini dell'ilor, ma avrebbe potuto dare rilievo anche all'autonomia di esso dalle nozioni civilistiche di impresa e di professione. Proseguendo su questa linea, sarebbe naturale concludere che un'attività qualificata come d'impresa ai fini delle imposte sui redditi vada considerata invece di lavoro autonomo ai fini irap, qualora non presenti i requisiti di cui all'art. 2082 c. c. o più semplicemente sia svolta senza impiego di lavoro altrui e di un apparato di mezzi significativo: ma questo ragionamento parrebbe non solo, avviluparsi su se stesso dal punto di vista concettuale, ma suscettibile anche di creare ulteriori complicazioni.

Molto più pacifico attenersi alla visione unitaria dell'art. 2, D.Lgs. 446/1997.

Poco convincenti sono anche le dichiarazioni per cui l'irap avrebbe

natura patrimoniale, o sarebbe possibile la produzione di un "valore aggiunto" solo grazie all'organizzazione, sussistendo altrimenti un semplice reddito di lavoro autonomo, la tassazione del quale creerebbe un'incostituzionale disparità di trattamento rispetto ai dipendenti o collaboratori, secondo i principi enunciati da Corte Cost. n. 42/1980. Se questi ultimi assunti sono certamente ancora validi, non sembra però dimostrato che l'organizzazione rilevi in quanto patrimonio, che il valore aggiunto sia "qualcosa di più" del reddito, o che la *ratio* dell'irap sia legata alla maggiore capacità contributiva espressa da certi tipi di reddito rispetto ad altri, sulla quale si è basata la giurisprudenza costituzionale sull'ilor. Trattandosi di una semplice differenza tra *input* ed *output*, il valore aggiunto può esserci anche senza reddito e, da un punto di vista economico, anche senza organizzazione. E' una preferenza del legislatore quella di colpire il valore aggiunto quando sia conseguenza dell'organizzazione, prevedendo l'applicabilità dell'irap solo ad attività autonomamente organizzate: ma in tal caso, a parte la deduzione di cui all'art. 11, comma 4 *bis*, D.Lgs. n. 446/1997, è colpita anche la quota di valore della produzione netta corrispondente al reddito (non solo professionale, bensì anche d'impresa). Infine, l'indeducibilità delle remunerazioni ai lavoratori fa sospettare che nella *ratio legis* il prelievo sia destinato a colpire, pur in modi diversi, anche gli arricchimenti dei medesimi.

Concludendo, confermato che la Sezione tributaria pare aver prodotto dei criteri ragionevoli per l'applicazione del tributo in base ai quali dovrebbe consolidarsi un accettabile "diritto vivente", la giustificazione di essi necessita, invece, probabilmente, di approfondimenti.

In ossequio alla giurisprudenza della Sezione tributaria, in definitiva, l'autonomia organizzativa si presenta allorché i fattori produttivi "sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale", vale a dire di "ampliarne i risultati profittevoli" apparendo possibile "un *surplus* di attività agevolata dalla struttura": Il valore aggiunto si identificherebbe di conseguenza con "l'incremento potenziale, o *quid pluris*, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale" (66). Ecco che l'autonomia organizzativa determinerebbe una dilatazione, a fronte del lavoro personale, della produttività e dunque della portata di cessioni, nonché prestazioni effettuabili.

Posto che il legislatore reputi l'attività quale sintesi complessiva degli apporti dei vari fattori produttivi realmente in essa utilizzati, sembrerebbe illogico rispetto a tale concetto "globale" isolare poi, le componenti esecutive dall'ambito gestionale, lasciando che l'applicabilità dell'irap dipenda solo dalla possibilità del non coinvolgimento personale del titolare in mansioni "operative". Meglio ancora, non pare persuasivo attribuire all'art. 2, D. Lgs. n. 446/1997 il significato secondo cui l'attività debba essere autonoma rispetto al suo stesso organizzatore, essendo il lavoro gestionale una componente essenziale della medesima attività.

Sarà necessario a questo punto, soffermarsi sulla natura del potere di operare le scelte organizzative appartenenti all'attività.

E' opportuno, senza dubbio, allo scopo di qualificare meglio il senso di quell'attività gestionale che si è detto essere imprescindibile per l'autonomia organizzativa, guardare ai profili oggettivi, osservando, per una maggiore comprensibilità, l'ipotesi di svolgimento di essa da parte del titolare. La sostanza del suo apporto è rappresentata da una serie ininterrotta di atti ed operazioni intesi ad acquisire l'*input* ed i fattori in concreto necessari, ad integrarli ed a collocare l'*output* sul mercato, il tutto nel miglior modo concretamente possibile, affinché l'attività si adatti ad ogni cambiamento della situazione interna e del "contesto economico" nel raggiungere gli obiettivi ad essa assegnati (p. es., la massimizzazione del profitto). Invece, i singoli apporti degli altri fattori si risolvono nella messa a disposizione del titolare dell'attività di energie lavorative (per un lavoro materiale o intellettuale) o di capitali, verso un corrispettivo predeterminato (oppure, quando provengano dai soci o da rapporti associativi, verso la partecipazione agli auspicati profitti) e restano legati al rapporto contrattuale su cui si fondano, finché questo non sia eventualmente rinegoziato. D'altra parte, anche quando il titolare impiega il proprio lavoro personale per eseguire le prestazioni richieste dai clienti, questo apporto sembra rimanere pur sempre da un punto di vista concettuale scindibile dall'opera gestionale, ricadendo tra i fattori produttivi "organizzati" dal medesimo.

In tale opera gestionale, nel suo dinamico equilibrio interno e negli

interscambi con il sistema economico, diventa quindi, intercettabile la "dimensione interiore" del concetto di autonomia organizzativa, presupposto della quale è la sagoma "esteriore", costituita dalla non soggezione a direttive altrui. Entrambe contribuiscono a manifestare l'essenza dell'attività "autonomamente organizzata" ed a mostrare perché il valore aggiunto prodotto sia attribuibile non ai singoli apporti di fattori, ma in modo complessivo all'attività, intesa come sintesi di questi ultimi, guidata "dall'interno" dal lavoro gestionale.

Quanto sopra esposto porta ad enucleare l'essenza della "produzione autonomamente organizzata" consistente nella possibilità di adattare continuamente alle sollecitazioni dell'ambiente economico lo svolgimento della sequenza di atti in cui l'attività si materializza, in particolare le scelte inerenti all'acquisizione di materie prime, beni e servizi intermedi e fattori produttivi, all'impiego di essi, nonché alle cessioni e prestazioni mediante le quali è collocato l'*output*, in modo da continuare a realizzare con efficacia gli obiettivi prefissati. Questa impostazione pare altresì soddisfare il requisito posto dal delegante, per cui l'attività deve essere organizzata per la produzione di servizi e non per la semplice "prestazione" di questi ultimi, che sono stati intesi nel senso della necessità di un'attività oggettivamente adatta ad eseguire una serie indeterminata di incarichi: pur in mancanza di lavoratori, l'apparato preordinato deve essere tale da consentire di "porsi sul mercato", non semplicemente di adempiere a una o più specifiche richieste di prestazione.

Invero, anche se tale possibilità è connaturata nella natura dinamica del nozione di *business*, dal quale l'irap trae la sua remota ispirazione, nei diversi casi concreti chi svolge l'opera gestionale può utilizzarla in modo più o meno idoneo, ma il legislatore tributario ne ammette l'esistenza allorché sia realizzato un risultato per lo meno superiore alla copertura dei costi dell'*input*. Pertanto, le attività "autonomamente organizzate" sono considerate capaci di subire una tassazione sul valore aggiunto prodotto perché il legislatore vede in quest'ultimo, non tanto una "ricchezza" in senso statico, quanto piuttosto la manifestazione di una potenzialità economicamente rilevante, la quale dovrebbe porre in grado di sostenere anche il "costo fiscale" rappresentato dall'irap(67). L'autonomia organizzativa dovrebbe consentire, in altre parole, di rinegoziare i rapporti con i fornitori, i lavoratori ed i finanziatori, innalzare i prezzi dell'*output*, cercare altri clienti, costruire nuove idee per incrementare la produttività: di far sì, in definitiva, che tutte le iniziative che si possano in atto. La capacità contributiva si concretizza così nel suo significato più elementare, come attitudine a far fronte all'onere tributario.

In sostanza, a ben guardare, l'attività autonomamente organizzata produttiva di valore aggiunto è assunta a presupposto del tributo perché, il legislatore ritiene, manifesti una idoneità a reagire al peso del contesto economico, tale da consentire di reggere il gravame di un prelievo determinato in una (piccola) percentuale del valore medesimo, raccogliendo le risorse necessarie.

In questo sfondo, l'essenza dell'attività autonomamente organizzata non dimora in certe caratteristiche dell'organizzazione, come l'idoneità di essa ad operare anche in assenza del titolare, bensì nello svolgimento di un'attività "gestionale", cioè "organizzativa". Quindi, la non soggezione ad irap delle attività professionali (ed evidentemente anche d'impresa) non autonomamente organizzate parrebbe spiegarsi in quanto il legislatore non ravvisa in esse la componente "gestionale", cui si collega tale vocazione alla contribuzione, e nei corrispettivi ottenuti da chi le esercita non vede la "nuova ricchezza prodotta" costituente oggetto del prelievo, ma il semplice valore di scambio di un "mero lavoro" (ancorché autonomo) prestato a favore dei committenti. Quanto detto vale anche quando siffatta conversione di forza lavoro in denaro, concretamente, offra una remunerazione più alta di quella ottenibile inserendo le medesime energie lavorative in un'organizzazione altrui: se infatti, il legislatore ritiene che, per definizione, il contributo di un dipendente o collaboratore da solo, sia insufficiente a "creare valore", sarà "non autonomamente organizzata" anche l'attività di un professionista o di un imprenditore che non si differenzi da quella tipica dei dipendenti o collaboratori sotto il profilo dei contenuti sostanziali (come sembra argomentare anche la giurisprudenza della Suprema Corte).

Nel riferimento fatto all'attività "gestionale" certo, risuona la difesa dottrinale dell'irap collegata al "potere di comando" sui fattori della produzione ed alla conseguente disponibilità, pur non inquadrabile in

termini patrimoniali, di beni e prestazioni economicamente valutabili. Alla luce di quanto, sino ad ora, tratteggiato, in effetti, non hanno rilievo i diritti sui singoli beni e servizi acquisiti, ma la possibilità di decidere sul funzionamento dell'attività nella sua organicità. Resta comunque, palese che il presupposto dell'irap, a differenza del reddito o del patrimonio, non dia luogo di per sé ad una disponibilità economica da cui poter attingere la somma dovuta a titolo di imposta, perché, se la parte del valore aggiunto destinata a lavoratori e finanziatori non può essere decurtata senza il loro consenso, il prelievo graverà in realtà sul soggetto passivo, cioè sugli utili, e in mancanza sul suo patrimonio. La capacità di "organizzare l'attività" in modo da fronteggiare al peso dell'irap, senza rinunciare definitivamente agli obiettivi prefissati, significa, come rilevato dalla Sent. n. 156/2001, fiducia del legislatore sulla possibilità di traslazione in avanti o all'indietro, ovvero di consolidamento della produttività o dei guadagni in misura sufficiente a quello scopo. In ogni caso, si tratta di volgere, al fine di pagare l'ira, certe possibilità economiche le quali sarebbero state altrimenti sfruttabili per arricchire il soggetto passivo.

Appare, dunque, probabile, sussistano ragioni sufficienti per assumere come *ratio legis*, detta giustificazione, ai fini dell'interpretazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997. Difatti, identificata l'essenza dell'attività "autonomamente organizzata" nell'opera gestionale, la valutazione cui si riferisce la giurisprudenza costituzionale sulla presenza in concreto di un'organizzazione "di capitali o lavoro altrui", sviluppata da quella di legittimità nella verifica sull'impiego "non occasionale di lavoro altrui" ovvero di "beni strumentali eccedenti le quantità che secondo *l'id quod plerumque accidit*, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio" della professione, pare sia da intendere come un accertamento sugli elementi di fatto in grado di dimostrare la presenza di quell'opera organizzativa. Non, dunque, perché la ricchezza consista in un'organizzazione "di persone o di beni", ma ai fini di un accertamento sulla componente "gestionale" dell'attività di impresa o di lavoro autonomo, in base alle regole di esperienza che la fanno apparire necessaria per potersi avvalere dei fattori produttivi in concreto utilizzati. Una prima appendice delle conclusioni sino ad ora raggiunte sull'opera gestionale come nucleo essenziale dell'attività autonomamente organizzata, è che per realizzare il presupposto dell'imposta non appare necessaria la presenza di una combinazione di più fattori produttivi, tutti provenienti da terzi. Certamente, il coordinamento di lavoro altrui e di capitali propri o di terzi (siano essi investiti in beni strumentali, in altre componenti dell'apparato tramite cui si svolge l'attività o nella copertura delle spese correnti) rappresenta una consueta esternazione dell'autonomia organizzativa, ma non imprescindibile: come si è detto, la stessa giurisprudenza della Sezione tributaria della Cassazione ammette la possibilità che sia applicabile l'irap anche quando il titolare operi soltanto con mezzi e lavoro propri. (68)

Sostanzialmente, la presenza anche di un solo dipendente o collaboratore è sufficiente a ritenere realizzata l'autonomia organizzativa, perché il titolare deve svolgere una pur elementare attività di "gestione" del lavoro di questi.

Nel caso, invece, in cui l'attività sia svolta senza avvalersi di lavoro altrui, il riconoscimento dell'autonomia organizzativa è assai più complicato. Chi possa contare solo su se stesso non avrà in genere l'incremento della produttività del suo lavoro che gli sarebbe consentito dall'ausilio di dipendenti, ma non si può escludere *a priori* la possibilità per un singolo individuo di trarre dall'organizzazione efficiente di un cospicuo apparato di benefici qualitativamente comparabili, operando sul mercato in modo "attivo" e programmando i vari aspetti della sua attività, in modo da far fronte agli obblighi conseguenti alla stessa e quindi al peso dell'irap. D'altronde, ai fini del presupposto rileva la potenzialità, insita nell'organizzazione, di incrementare i proventi ottenibili dall'attività, non il concreto conseguimento di un certo risultato quantitativamente significativo (il valore aggiunto, infatti, sussiste anche se sia appena superata la soglia della copertura dei costi di materie prime e beni e servizi intermedi). Sebbene in varie interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali del requisito di autonomia organizzativa si colga l'intento di non assoggettare ad irap situazioni economicamente marginali, l'aver ravvisato come base del requisito medesimo la "gestione di fattori produttivi" impone di attenersi a tale impostazione di tipo qualitativo nel riflettere sui criteri per l'accertamento di quell'elemento della fattispecie.

4) Considerazioni conclusive

Come si è visto, la giurisprudenza di legittimità fa riferimento alla presenza di un apparato che vada oltre i beni strumentali ordinariamente necessari all'esercizio della professione, perché i professionisti non si dovrebbero considerare autonomamente organizzati finché utilizzino mezzi costituenti un semplice ausilio dell'attività personale, dei quali dispongono abitualmente anche i lavoratori dipendenti. Invero, allorché ad un dipendente sia necessario un bene strumentale per fornire la sua prestazione di lavoro, dovrebbe essere l'organizzatore dell'attività a metterglielo a disposizione; parimenti, un collaboratore coordinato e continuativo deve operare "senza impiego di mezzi organizzati", ai sensi dell'art. 50 lett. e) bis t.u.i.r.: dunque, a chi presta lavoro nell'organizzazione altrui non è richiesto altro impegno, appunto perché sta all'imprenditore o professionista apprestare quanto occorre per rendere utile quell'energia lavorativa. Sembra, dunque, che i beni strumentali di entità non superiore alla soglia minima non configurino l'autonomia organizzativa non già perché non basterebbero a differenziare il lavoro autonomo da quello dipendente piuttosto in quanto non richiedano, concretamente, un impegno gestionale.

Infatti, avendo inteso l'autonomia organizzativa come sintesi delle attività esecutive e dell'attività gestionale, nel caso di un soggetto passivo operante senza dipendenti né collaboratori, quest'ultima sembra individuabile laddove, egli non si limiti ad utilizzare strumenti di lavoro, ma si avvalga di un sistema di beni così articolato da richiedere un impegno preciso per "organizzarlo".

Occorre, insomma, verificare in concreto se l'opera svolta si riduca all'esplicazione di un "mero lavoro", semplicemente scambiato con il relativo compenso, ovvero se sussista, a monte delle prestazioni rese ai committenti, una componente di "lavoro gestionale" mediante la quale il titolare riesca ad migliorare i risultati ricavabili dallo sfruttamento delle proprie capacità professionali: un'attività "organizzativa", in definitiva, simile a quella che potrebbe effettuare un terzo il quale lo assumesse come dipendente. In via esemplificativa, sembrerebbero indizi rilevanti di una siffatta attività "gestionale" iniziative pubblicitarie o altre azioni nei confronti del "mercato", volte ad acquisire clientela, ad indurre i possibili committenti ad entrare in concorrenza tra loro per accaparrarsi i servizi dell'esercente l'attività, e così via. Si può pensare a pittori o scultori che organizzino in proprio delle mostre, rispetto a chi si limiti a contattare galleristi, ad attori di una certa notorietà che si avvalgano delle prestazioni professionali di "agenti" per trovare ingaggi, rispetto a figuranti o comparse costretti a far la fila davanti ai teatri di posa, ecc. Ai fini pratici, l'assenza di dipendenti e di un apparato di beni significativo pongono al riparo dal prelievo non solo figure marginali come i praticanti degli studi professionali, i giovani professionisti operanti a fianco di un collega affermato, gli ausiliari del commercio privi di strutture, ma tutti coloro per i quali l'Amministrazione finanziaria non riesca a dimostrare l'effettuazione di iniziative peculiari, intese a "gestire" la capacità di lavoro personale, in modo da incrementarne i proventi. Queste fattispecie, sembrano intercettabili soltanto in casi rari, di situazioni socialmente "appariscenti", del tutto differenti da quelle dei professionisti marginali cui ha riguardo la giurisprudenza della Sezione tributaria. L'applicazione di un simile criterio richiede certo una delicata valutazione sui singoli casi concreti, ma esso è necessario come "regola di chiusura", in una logica antielusiva, per prevenire l'aggiramento del prelievo mediante un comportamento ingegnosamente soggettivo laddove l'attività abbia un tale sviluppo da richiedere naturalmente un'organizzazione di mezzi e dipendenti.

Nella stessa logica, sembra che il "potere sui fattori produttivi" e l'attività "gestionale" vadano riconosciuti per il loro significato sostanziale: p. es., di fronte alla possibilità di ottenere la disponibilità di un'organizzazione di mezzi stipulando contratti con soggetti indipendenti, non sarebbe coerente consentire l'elusione del prelievo a chi si avvalga in tal modo di dipendenti e beni strumentali altrui, conseguendo benefici equivalenti sul piano economico a colui il quale li "organizzi" in proprio. Che nella *ratio* dell'irap l'organizzazione non sia composta soltanto da fattori "propri" emerge, per esempio, dalla disciplina del distacco di personale di cui all'art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 446/1997, laddove l'opera dei dipendenti di un altro soggetto rileva ai fini del valore aggiunto prodotto dal soggetto che se ne avvale.

In conclusione: un imprenditore individuale o un professionista è soggetto ad irap in presenza di dipendenti o collaboratori, ovvero di beni

strumentali significativi, tali da configurare una "organizzazione" la quale richieda una "gestione". Sul piano probatorio, se l'Amministrazione finanziaria afferma la sussistenza di quest'ultima circostanza per recuperare un'irap che asserisca evasa, dovrà semplicemente dimostrare quali beni siano impiegati dal soggetto passivo, argomentando in base all'id *quod plerumque accidit* l'esigenza rispetto agli stessi di un'attività "gestionale". Per dimostrare la soggezione ad irap di chi si avvalga invece solo della propria capacità di lavoro e di beni non "organizzati", o comunque non idonei ad una "produzione", l'Amministrazione dovrà evidenziare la sussistenza di condizioni eccezionali, tali da rendere comunque quell'attività "autonomamente organizzata", in forza, per esempio, di una particolare notorietà che consenta di godere di una posizione "attiva" nel mercato.

Se invece è il contribuente a chiedere il rimborso dell'irap, come affermato dalla Suprema Corte(69), toccherà a lui dimostrare che il versamento fosse indebito, perché non ha dipendenti o collaboratori, né beni strutturali tali da richiedere una "gestione". Ciò nondimeno, anche la sussistenza di lavoro altrui o capitali non elimina teoricamente, la possibilità per il titolare di provare che l'attività non sia autonomamente organizzata sul piano "esterno" a causa, di vincoli contrattuali di esclusiva e di non concorrenza, tali da sottrargli ogni spazio di autonoma decisione

Note

(1) andrea fedele, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. Dir Trib.*, 1998, 453 s.

(2) I. castaldi, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156*, *Rass trib*, 2002, 878 ss.

(3) In questo senso può essere intesa la Relazione governativa al D. lgs n. 137/1998, laddove precisa che scopo dell'introduzione di tale requisito fosse di rendere più chiaro il motivo della concentrazione del prelievo sui soggetti passivi già individuati dall'art 3 e dell'inapplicabilità dell'irap alle attività dei loro dipendenti e collaboratori coordinati e continuativi.

Relazione governativa e pareri della Commissione sono tratte dal sito internet di quest'ultima, www.camera.it/_bicamerale/fiscale/home.htm.

(4) Così f. brighenti, *L'Irap falciata dalla Corte europea e dalla Cassazione. Storia di un'imposta tra caporali del diritto, trac cartisti e acrobazie pan fiscaliste*, in *Boll.trib.*, 2004, 1630.

(5) Per individuare la volontà del legislatore storico, ci si può riferire alla Relazione al Disegno di legge n.2372 del 1996, pubblicata nel sito Internet del Parlamento, www.parlamento.it/leg/13/Bgt/Schede/ddliter/2565.htm.

Va ricordato che l'imposta regionale sulle attività produttive, le cui linee essenziali erano state anticipate nelle comunicazioni alle Camere sul programma in materia fiscale del primo Governo Prodi, iniziò il suo *iter* parlamentare con il Disegno di legge governativo presentato alla Camera nella seduta del 30 settembre 1996, Atto camera n. 2372, *Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*. I principi e i criteri direttivi relativi alla disciplina del tributo, erano contenuti nell'art. 74 (Delega per il riordino della finanza regionale e locale), primo del Capo V (disposizioni in materia di federalismo fiscale), ed erano già corrispondenti a quelli ritrovati, poi, nella L. delega n. 662/1996. Nell'*iter* del disegno di legge infatti, il nucleo essenziale della riforma fu salvaguardato, nonostante lo stralcio di innumerevoli parti del testo originario e la concentrazione delle disposizioni residue, sino ad arrivare a tre corposissimi articoli, di tal che sarebbe stata possibile l'approvazione con voto di fiducia.

Il testo risultante dallo stralcio fu approvato dalla Camera il 14 novembre 1996 come Atto 2372-BIS, e trasmesso all'altro ramo ove divenne l'Atto Senato 1704, nel quale la disciplina dell'imposta era contenuta nell'articolo 63; approvato con modificazioni il 18 dicembre 1996, il testo trasmesso alla Camera assunse il numero 2372-BIS-B e fu da questa approvato definitivamente il 21 dicembre 1996, divenendo la Legge n. 6621 del 23 dicembre 1996.

(6) Nel senso invece che non vi sia "sostanziale differenza" tra l'autonoma organizzazione costituente presupposto dell'irap e "la

nozione di organizzazione funzionalmente autonoma intesa come generatrice di reddito di impresa", 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, 1687, la quale afferma che l'imposta "dovrebbe colpire solo le organizzazioni delle imprese medio grandi, quelle funzionalmente autonome, per intenderci, escludendo i piccoli imprenditori e gli esercenti arti e professioni" (p. 1686). L'A. tuttavia sembra interpretare il D.Lgs. n. 446/1997 nel senso della tassabilità di un lavoratore autonomo senza dipendenti, la quale però "potrebbe portare alla dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'Irap... in quanto l'organizzazione della loro attività non è 'autonoma' come richiesto dalla legge, ma strumentale all'attività del lavoratore" (p. 1687).

(7) Cfr. r. schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in m. niccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 777. Nel senso della sufficienza dell'auto-organizzazione, cfr. anche A. FEDELE, *Prime osservazioni*, cit., 457; F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in *Enc. dir., Aggiornamento*, V, Milano, 2001, 661, secondo il quale tale auto-organizzazione, considerata idonea a realizzare il presupposto, si avrebbe anche nel caso di impiego come fattore produttivo della sola capacità di lavoro del soggetto passivo; G. MARONGIUIA. BODRITO, *L'imposta regionale sulle attività produttive (Irap)*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario. Appendice*, Padova, 2001, 499; G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali su Irap e attività prive di organizzazione*, in *Rass. trib.*, 2002, 373 s., secondo il quale l'autonomia ha "una connotazione negativa, nel senso che non rileva l'esercizio di una attività nell'ambito di una organizzazione altrui; non vale invece al fine di richiedere che vi sia una organizzazione ulteriore rispetto alla capacità di lavoro del soggetto"; A. BODRITO, *L'Irap tra genesi ed esegesi*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 477 ss., secondo il quale l'Irap colpisce la remunerazione dei fattori produttivi e quindi presuppone un'organizzazione dei medesimi, ma questa può avere ad oggetto anche il solo lavoro proprio del titolare; pertanto, l'autonomia dell'organizzazione indica che sono utilizzati mezzi non integrati nell'organizzazione di altre attività, condizione necessaria perché essi abbiano "impersonale rilevanza" (In., *op. cit.*, 480). Osserva, che la soggezione ad Irap pur in assenza di organizzazione discendeva *de plano* dal testo dell'art. 5, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997 come pacificamente interpretato. G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, n. 25, 2001, 8723.

(8) Così, r. schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in m. niccinesi, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.

(9) Di diverso avviso, nel senso cioè che con il D. Lgs. N. 137/1998 il presupposto fosse stato riportato a quanto indicato nella delega, m. a. grippa salvetti, *L'attività "autonomamente organizzata" nell'Irap*, in *Boll. trib.*, 1998, 1686.

(10) Circ. n. 141/E, par. 1.2.

(11) Citati, parr. 9.2, 10.1 e 11 di Corte cost. n. 156/2001.

(12) Cfr. in senso conforme M. BASILAVCCHIA, *Sulla costituzionalità dell'Irap: un'occasione non del tutto perduta*, in *Rass. Trib.*, 2002, 312, che classifica pertanto la sentenza come correttiva; G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2002, 362 e 368 ss., ove riferimenti alla dottrina costituzionalista sui temi; M. PROCOPIO, *L'oggetto dell'Irap*, Padova, 2003, 150. Pur sembrando negare il carattere di sentenza interpretativa di rigetto, ritiene che la Corte abbia considerato la tassazione costituzionalmente legittima solo in presenza dell'organizzazione di capitale e lavoro altrui C. SALLUSTIO, *Il rimborso dell'Irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. trib.*, 2002, 1303. Sottolinea come la sentenza sia priva di effetti vincolanti per l'interprete U. PERRUCCI, *L'Irap professionale nella giurisprudenza di merito*, in *Boll. trib.*, 2003, 578; r. schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive, profili sistematici*, Milano, 2007.

(13) Nel senso che si tratti di sentenza interpretativa di rigetto G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'Irap e l'insostenibile iniquità di un tributo mal fatto*, in *Il fisco*, 2001, (il quale però chiarisce che l'iscrizione a tale categoria dipende dall'emersione nella stessa di

un esplicito invito ai giudici affinché adottino una interpretazione..., che porti ad escludere l'applicabilità del tributo in tutti i casi di accertata assenza della 'autonoma organizzazione'); F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'irap*, cit. nota 2; F. G. CORASANITI, *Irap: gli elementi della fattispecie imponible, la giustifica Costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 991 e 1008; F. brighenti, *L'irap è conforme alla Costituzione*, in *Boll. trib.*, 2001, 876; Id., *La Corte costituzionale esclude dall'irap i professionisti "non organizzati" (appunti a margine della sentenza 156/01 della Corte costituzionale)*, *ivi*, 2001, 893.

(14) Con l'ovvia invocazione di un intervento legislativo per superare incertezze e squilibri cfr. per tutti, a. di giovanni, *Imposta regionale sulle attività produttive, (irap)*, in *Enc. giur., Treccani, XVI*, Roma, 2002.

(15) Per questi aspetti, la sentenza è criticata unanimemente dalla dottrina: cfr. M. BASILAVECCHIA, *Sulla costituzionalità dell'irap*, cit., 315; G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali*, cit., 376 s., il quale giustamente osserva che la stessa Corte costituzionale aveva rilevato nella Sent. n. 42/1980 come il reddito d'impresa possa essere prodotto senza organizzazione di beni e/o persone; L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001*, cit., 879; A. COLLI VEGNARELLI, *Rilevanza dell'organizzazione nell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Boll. trib.*, 2002, 887 s.; C. SALLUSTIO, *Il rimborso dell'irap ai lavoratori autonomi: questioni controverse ed ipotesi interpretative*, in *Rass. Trib.*, 2002, 1310 ss.; S.F. COCIANI, *L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'irap*, Milano, 2003, 270. note 115 e 116 e 272.

(16) Cfr. Agenzia delle Entrate, Risol. 31 gennaio 2002, n. 32, in *Corr. trib.*, 2002, 1172.

(17) Nel senso che vi sia un contrasto tra la Sent. n. 156/2001 e la Risol. n. 32/2002, E. DE MITA, *Fisco in fuorigioco nell'irap sugli studi. Consulta travisata*, in *Il Sole24 Ore del 31/1/2002*, 11, nonché in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 145; G. MARONGIU, *Organizzazione autonoma e libere professioni*, in *Corr. trib.*, 2002, 2690; A. BODRITO, *L'Agenzia delle entrate conferma l'imposizione a carico dei professionisti*, in *Corr. trib.*, 2002, 1113; L. CIOCCA, *I professionisti soggetti all'IRAP non diminuiscono ma aumentano le perplessità. Note in margine della risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 32/E del 31 gennaio 2002*, in *Boll. trib.*, 2002, 502 ss.; L. LEONI, *Irap, autonoma organizzazione, impresa*, in *Il fisco*, 2002, 1, 6834 s. Nel senso tuttavia che una lettura "ragionevole" della Sent. n. 156/2001 porterebbe a ritenere l'assenza di organizzazione riferita alle attività assimilate al lavoro autonomo all'art. 49, commi 2 e 3, t.u.i.r., sicché tutte le attività professionali di cui al comma 1 sarebbero soggette ad irap, cfr. C. PAPA, *Irap, professionisti e Corte costituzionale: un problema, probabilmente, ancora aperto*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 551 ss., spec. 558; Id., *Irap e attività professionali dopo la sentenza della CGCE*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2006, 1165 ss.

(18) Tra le prime sentenze commentate, v. Comm. Trib. I grado Trento, Sez. 1, 5 luglio/2 ottobre 2001, n. 101, in *Corr. trib.*, 2002, 162 ss., con nota di A. BODRITO, *Non è soggetto ad IR.AP il professionista privo di "autonoma organizzazione"*, in *Boll. trib.*, 2001, 1515, con nota di F. BRIGHENTI, *Prime pronunce sui professionisti esclusi dall'IRAP: una sentenza esemplare*; nonché, assieme a Comm. Trib. Prov. Piacenza, Sez. IV, 8/11 ottobre 2001, n. 49, Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. V, 14 novembre 2001, nn. 64, 65 e 66, Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. III, 18 ottobre/15 novembre 2001, nn. 93 e 94, Comm. Trib. Prov. Cagliari, Sez. V, 3/10 dicembre 2001, n. 729, in *Rass. trib.*, 2001, 347 ss., con nota di G. PORCARO, *Prime esperienze giurisprudenziali*, cit.: Comm. Trib. Prov. Piacenza, Sez. IV, 6 febbraio 2002, n. 5, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, 1054 ss., con nota di A. MAGISTRALE, *Ancora sul regime Irap delle prestazioni di lavoro autonomo professionale*; nonché, assieme alla cit. Comm. Trib. Prov. Parma. n. 93/2001, in *GT | Riv. giur. trib.*, 2002, 370 ss., con nota di A. LUCARELLI; *I requisiti per l'applicazione dell'IRAP ai professionisti*; Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. IV, 7 febbraio 2003, n. 91 e Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV di Parma, 13 marzo 2003, n. 11, in *Corr. trib.*, 2003, 1717 Ss. con commento di A. BODRITO, *I professionisti sono sempre esclusi dall'IRAP?*; nonché in *Boll. trib.*, 2003, 552, con nota di V. FICARI, *Irap ed attività lavorative "protette" ed "auto-organizzate": le strade si*

separano, e in *Giur. imposte*, 2003, 917; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XV, 23 ottobre 2002, n. 120, in *Giur. imposte*, 2003, 239, con nota di F. ASTOLFI, *L'IRAP a carico dei professionisti nella giurisprudenza di merito*, e in GT I *Riv. giur. trib.*, n. 1/2003, 80 s., con nota di V. FICARI, *Brevi note su lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'irap*; Comm. Trib. Prov. Firenze, Sez. II, 6 marzo 2002, n. 9, in *Boll. trib.*, 2002, 715 con nota di S. SARDELLI, *Anche la Commissione tributaria provinciale di Firenze ritiene non dovuta l'IRAP da parte dei professionisti senza organizzazione*. Per una rassegna, comprendente anche sentenze pubblicate nella banca dati "servizio di documentazione tributaria" dell'Amministrazione finanziaria di seguito indicato come *Serv.doc.trib.*, v. P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 11, 1059 ss.

(19) Cass., Sez. trib., 7 ottobre 2004, n. 21203, in GT I *Riv. giur. trib.*, 2005, 21, con nota di A. BODRITO, *La prima pronuncia della Corte di cassazione sull'IRAP professionisti*".

(20) Cfr. per esempio Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. Parma, n. 11/ 2003, cit., relativa ad un geometra; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV, 18 marzo 2003, n. 26, in *Serv. doc. trib.*, relativa ad un dentista; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV, 2 aprile 2003, n. 320, in *Il fisco*, 2003, 1, 2823; Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XII, 20 maggio 2003, n. 5, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XV, 10 maggio 2005, n. 55, *ibidem*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XXVIII, 26 settembre 2005, n. 171, *ibidem*.

(21) Cfr. Comm. Trib. I grado Trento, Sez. II, 10 dicembre 2001, n. 83/2/01, in *Serv. doc.trib.*; Comm. Trib. Prov. Lucca, Sez. I, 13 dicembre 2001, n. 14, in *Il fisco*, 2002, I, 7718; Comm. Trib. Prov. Alessandria, Sez. VI, 12 dicembre 2001, n. 123, in *Il fisco*, 2002, I, 7718; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XL, 22 marzo 2004, n. 92, *ibidem*, 2004, 1073, con nota di A. BODRITO, *IRAP: l'autonomia organizzativa nella giustizia d'appello e nuove questioni (relative a notai)*; Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. 1, 21 agosto 2003, n. 421, in *Il fisco*, 2003, 1, 5249, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Brescia, Sez. 1, 22 luglio 2003, n. 134 *ibidem*; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIII, 9 febbraio 2005, n. 198, in *Serv. doc. trib.*

(22) Cfr. per tutte Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. XXII, 28 maggio 2003, n. 15, in *Il fisco*, 2003, I, 5102; Comm. Trib. Reg. Veneto, Sez. XXXIII, 28 febbraio 2005, n. 8, in *Serv. doc. trib.*

(23) Sul quale ci sia permesso il rinvio a R. SCHIAVOLIN, *Il presupposto e soggetti passivi*, cit., 376 s.: "notevoli analogie, anche se non piena sovrapposizione", ravvisa tra le due questioni m. c. fregni, *Questioni in tema di tassazione degli agenti di commercio*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 1, 434 ss.; cfr. anche M. POLANO, *La rilevanza dell'organizzazione ai fini impositivi nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in L. PERRONE-C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., 208 ss.

(24) Cfr. per esempio Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXV, 3 novembre 2003, n. 34, in *Serv. doc. trib.*, relativa ad un rappresentante di commercio; *Id.*, 9 dicembre 2003, n. 39, relativa ad un artigiano termoidraulico, secondo la quale "l'entità dei beni strumentali e del lavoro dipendente è di dimensioni tali da non costituire la possibilità di dotare l'impresa del ricorrente di una organizzazione autonoma, tale da poter operare anche in assenza del fondamentale lavoro manuale e personale dell'artigiano"; Comm. Trib. Prov. Cagliari, n. 729/2001, cit., relativa ad un bar; Comm. Trib. Prov. Parma, tin. 93/2001 e 94/2001, cit., relative rispettivamente ad un rappresentante di commercio e ad una s.n.c. tra parrucchiere; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. VI, 6 giugno 2003 n. 15, in *Serv. doc. trib.*, relativa ad un agente di commercio (considerato svolgere "attività sostanzialmente intellettuale"); Comm. Trib. Prov. Bologna, n. 421/ 2003, cit., nel senso che "rileva non tanto la dimensione, anche se vasta dell'organizzazione, ma piuttosto la modalità del suo utilizzo e il ruolo ad essa attribuito dal titolare". Al contrario, sono stati considerati per definizione soggetti ad irap, in quanto svolgenti attività d'impresa, un commerciante all'ingrosso (Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIV, 25 gennaio 2005, n. 151, in *Serv. doc. trib.*), ed un rappresentante di commercio (Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, 10 maggio 2005, n. 17, *ibidem*).

(25) Si fa l'esempio della tenuta di libri contabili, dei pagamenti di stipendi e contributi, della gestione di condomini (cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, 20 dicembre 2001, n. 278, in *Boll. trib.*, 2002, 556 e in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. I grado Trento, n. 101/2001, cit.: Comm. Trib. Prov. Brescia, n. 134/2003. cit.: Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. VII, 17 luglio 2003. n. 50. in *Il fisco*, 2003. I, 5234). Nel senso però che possa aversi autonoma organizzazione anche in assenza di dipendenti, "sussistendo beni strumentali particolarmente complessi e sofisticati", ovvero con "un solo dipendente che svolge funzioni sostanzialmente autonome e tecnicamente rilevanti", Comm. Trib. Prov. Firenze, Sez. XI, 3 luglio 2003, n. 77, *ibidem*.

(26) Cfr. per esempio Comm. Trib. Prov. Parma, n. 64/2001, cit; Comm. Trib. Prov. Aosta, Sez. IV, 6 novembre 2001, n. 34, in *Il fisco*. 2002, 1, 3 348 e in *Serv. doc. trib.* Comm. Trib. Prov. Terni, Sez. IV, 27 dicembre 2001, n. 288, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. V 20 dicembre 2001, n. 278, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Mantova, Sez. 1, 17 gennaio 2002, n. 98, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. VI, 28 febbraio 2002, n. 8, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Milano, 5 marzo 2002, n. 38, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Firenze, 9/2002, cit.; Comm. Trib. Prov. Piacenza, n. 5/2002, cit.; Comm. Trib. Prov. Lecco, Sez. III, 11 marzo 2002, n. 21, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. V, 25 marzo 2002, n. 96, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Parma, 10 aprile 2002, n. 19, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Como, 11 aprile 2002, n. 70, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Roma, 19 luglio 2002, n. 328, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, Sez. VI, 6 giugno 2003 n. 16, *ibidem* (che parla di "requisiti organizzativi di un certo respiro", di impiego di capitali e utilizzo di lavoro altrui "di una certa consistenza", di un "concetto di lavoratore autonomo, che potremmo qualificare come 'minore', laddove vi sia l'apporto predominante ed insostituibile del lavoratore medesimo"); Comm. Trib. Reg. Toscana, n. 91/2003, cit.; Comm. Trib. Prov. Siracusa, Sez. III, 25 settembre 2003, n. 133, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 50/2003, cit., secondo la quale "si deve dare rilevanza all'organizzazione per l'esercizio professionale, solo quando, di fatto, incide in misura pari o superiore all'attività intellettuale; all'attività del professionista"; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIII, 14 gennaio 2004, n. 62, in *Serv. doc. trib.*, che ravvisa "l'assenza di una struttura organizzativa di rilievo sia per l'irrelevanza dei cespiti ammortizzabili che per l'assenza di spese e costi di gestione significativi"; Comm. Trib. Prov. Verona, Sez. II, 21 marzo 2005, n. 49, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2005, 1129 s., con nota di S. A. ZENATI, Divergenze sul presupposto oggettivo dell'irap, la quale ritiene rilevante l'organizzazione solo se incida in misura pari o superiore all'attività intellettuale; Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, 10 maggio 2005, n. 19, in *Serv. doc. trib.*, ove si considerano i beni impiegati da un fisioterapista determinanti nell'affiancare la potenzialità dell'organizzazione alla sua professionalità intellettuale; per la rilevanza anche delle spese per consumi, Comm. Trib. Reg. Umbria, 26 aprile 2005, n. 25, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Isernia, Sez. III, 19 gennaio 2006, n. 158, *ibidem*, ritiene mancante il presupposto laddove l'attività del titolare "sia prevalente rispetto all'organizzazione di mezzi o al concorso significativo di lavoro di terzi".

(27) Cfr. Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XXXIV, 2 febbraio 2005, n. 12, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XLI, 8 luglio 2005, n. 151, *ibidem*, la quale si riferisce alla mancanza di "attrezzature d'ufficio eccedenti quelle che si rinvergono nella normalità dei casi"; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. X, 27 ottobre 2004, n. 37, in *Boll. trib.*, 2005. 231; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. XLI, 10 ottobre 2003, n. 46, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, n. 34/2003, cit.; Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 50/2003, cit.; Comm. Trib. I grado Trento, n. 101/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Piacenza, n. 49/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Parma, nn. 65/2001, 66/2001. 93/2001 e 94/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Cagliari, n. 729/2001, cit.; Comm. Trib. Prov. Terni, Sez. II, 18 gennaio 2002, n. 1 e *Id.*, 18 gennaio 2002, n. 2. in *Rass. trib.*, 2002, 1123 ss. (le quali, oltre che all'assenza di dipendenti, fanno riferimento al mancato ricorso al credito bancario); Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. IV, 30 dicembre 2002, n. 123, in *Boll. trib.*, 2003, 1267; Comm. Trib. Prov. Piacenza. n. 5/2002, cit ; Comm. Trib. Prov. Piacenza, Sez. IV, 23 gennaio 2003 n. 1, in *Il fisco*, 2003, 1, 1394; Comm. Trib. Prov. Taranto, Sez. VI, 7 febbraio 2003, n. 679, in *Il fisco*, 2003, 1, 2667; Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. V III, 13 giugno 2003, n. 30, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Macerata, Sez. III, 24 giugno 2003, n. 21.

ibidem; Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. II, 3 luglio 2003, n. 329, *ibidem*; Comm. Trib. Prov. Firenze, n. 77/2003, cit.; Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. XII, 17 luglio 2006, n. 233, in *Boll. Trib.*, 2006, 1822, con nota di F. BRIGHENTI, *Quando il medico di base non paga l'ira p.* Nel senso invece della sufficienza di "un locale di circa 25 mq. all'interno di uno studio professionale, beni strumentali per un valore di circa 20 milioni di lire, oltre ad un'autovettura", Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XXIX, 7 luglio 2005, n. 26, *ibidem*.

(28) Nel senso invece che l'organizzazione autonoma richieda la "presenza di capitale e lavoro altrui e cioè dei fattori della produzione" e quindi sia esclusa quando "manchi l'uno o l'altro di tali fattori", Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XLVIII, 13 aprile 2005, n. 13, in *Serv. doc. trib.*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. XXIX, 17 marzo 2005, n. 39, *ibidem*; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. VII, 18 gennaio 2005, n. 11, *ibidem*

(29) Per esempio, escludono l'applicabilità dell'irap Comm. Trib. Prov. Parma, n. 64/2001, cit., nel caso di un solo dipendente; Comm. Trib. Prov. Brescia, n. 134/ 2003, cit., in caso di studio professionale associato (ma non di società).

(30) Comm. Trib. Prov. Cagliari, n. 729/2001, cit., nel caso di due socie di s.n.c.; Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, IO maggio 2005, n. 20, in *Serv. doc. trib.*, ritiene sussistente il presupposto per una s.a.s. in base ad un vaglio in concreto dell'organizzazione. *Contra*, Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XXIX, 29 settembre 2005, n. 34, *ibidem*. Va ricordato che Corte cost., Ord. 618 giugno 2005, n. 227, ha respinto la questione di costituzionalità degli artt. 2, secondo periodo, e 3, D.Lgs. n. 446/1997 perché il giudice rimettente aveva incongruamente assunto a *tertium comparationis* il trattamento di dipendenti e pensionati, ma nell'affermare che l'attività delle società di persone sia "riconducibile, almeno in via astratta" al presupposto, non ha chiarito se l'esercizio in comune di essa sia in ogni caso sufficiente o se, in via di interpretazione adeguatrice del: art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, si debba ammettere la prova "in concreto" dell'assenza di organizzazione. Nel senso che in caso di società personali debba essere data la possibilità di dimostrare che alla forma non corrisponde in concreto un'organizzazione di persone e beni autonoma dall'apporto dei soci, cfr. V. FICARI, *Soggettività passiva irap e società in accomandita semplice*, in *Boll. trib.*, 2005, 1018 ss., spec. 1021.

(31) Cfr. Comm. Trib. Prov. Firenze, n. 77/2003. cit., che ritiene sussistente l'autonomia organizzativa se i lavoratori dispongano di un margine di "discrezionalità operativa", che renda la loro attività distinguibile da quella esercitata direttamente dal titolare; Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 50/2003, cit., che la ravvisa se il professionista "per esempio, si avvale di più dipendenti o collaboratori, soprattutto se dotati di specifiche conoscenze tecniche o professionali, capaci di sostituirlo nell'espletamento dell'incarico ricevuto dal cliente"; Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. XII, 17 gennaio 2005, n. 55, in *Serv. doc. trib.*

(32) Cfr. Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. XXVII, 18 gennaio 2003, n. 70, in *Serv. doc. trib.*, secondo la quale, in linea di principio, se il professionista (nel caso di specie, un notaio) ha un suo studio o anche solo un dipendente, è soggetto ad IRAP; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. XXXIII, 14 gennaio 2004, n. 62. *ibidem*; Considera rilevante, pur in assenza di dipendenti, "il pagamento di notevoli compensi a terzi per ogni periodo d'imposta", oltre alla consistenza dei beni strumentali, Comm. Trib. Reg. Liguria, Sez. XV, 11 marzo 2005, n. 5, in *GT I Riv. giur. trib.*, 2005, 1131 ss., con nota contraria di S. A. ZENATI, *Divergenze sul presupposto oggettivo dell'irap*, cit.; Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. III, 18 aprile 2005, n. 91, in *Serv. doc. trib.*

(33) Cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XLIV, 8 marzo 2002, n. 46, in *Serv. doc. trib.*, riguardante uno studio associato di avvocati e commercialisti.

(34) Cfr. Comm. Trib. I grado Trento, 10 gennaio 2002, n. 135, in *Serv. doc. trib.*, per l'applicabilità del tributo nel caso di un commercialista con due dipendenti ragionieri: nel caso di "presenza. Seppur minima, di un apporto lavorativo, comunque, esterno all'attività", Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. I, 9 giugno 2003 n. 50, *ibidem*.

(35) Secondo Comm. Trib. Prov. Verona, Sez. X, 14 luglio 2003, n. 57/10, in *Serv. doc. trib.*, "l' autonoma organizzazione può essere realizzata sia direttamente dal soggetto interessato, sia servendosi e

quindi "appoggiandosi" ad un'organizzazione da altri realizzata" (nel caso di specie, ad uno studio professionale attiguo); Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. V, 18 marzo 2005, n. 5, *ibidem*, considera rilevanti anche elementi di organizzazione utilizzati a titolo gratuito.

(36) Cfr. Comm. Trib. Prov. Parma, Sez. IX, 4 giugno 2003, n. 33, in *Serv. doc. trib.* nel senso che non sia soggetto passivo irap un medico il quale svolga la propria attività presso una clinica avvalendosi della struttura di questa; simile il caso del medico anestesista esaminato da Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. VII, 13 gennaio 2005, n. 109, *ibidem*; secondo Comm. Trib. Prov. Bologna, Sez. 11, 9 maggio 2003, n. 316, *ibidem* (la quale ha esaminato il caso di un avvocato "ospitato" da uno studio legale altrui, ai cui titolari soltanto rendeva le sue prestazioni professionali, senza agire in nome e per, conto proprio verso la clientela), per realizzare il requisito dell'autonomia organizzativa, quando l'organizzazione sia altrui, essa deve essere destinata esclusivamente all'attività professionale del soggetto, il quale deve avere riguardo ad essa la più ampia discrezionalità di gestione, esercitando prerogative che non ammettano limitazioni o interferenze da parte di altri.

(37) Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sent. n. 120/2002, cit.; 10 ottobre 2002, it 82, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2003, 81 ss., con nota di V. FICARI, *Brevi note su lavoro autonomo*, cit.; Comm. Trib. Prov. Rovigo, Sez. 1, 16 novembre 2001, n. 222, in *il fisco*, 2002, I, 1857; Comm. Trib. Prov. Ravenna, Sez. II, 24 marzo 2003, n. 13, Id., Sez. I, 28 marzo 2003, n. 33 e Id., Sez. V, 31 marzo 2003, n. 11, in *il fisco*, 2003, I, 4935; Comm. Trib. Prov. Pescara, Sez. III, 21 maggio 2003, n. 55, *ibidem*, 4154; Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. II, 22 luglio 2005, n. 110, in *Serv. doc. trib.*

(38) Cfr. Comm. Trib. Reg. Veneto, n. 82/2002, cit., secondo la quale "per produrre valore aggiunto, non sono sempre indispensabili quantità anche minime di capitali o di lavoro altrui, ma può bastare la capacità di ottenere credito o la possibilità di procurarsi una propria cliente".

(39) Cfr. Comm. Trib. Prov. Rovigo, n. 222/2001, cit., secondo la quale è razionale che siano colpite dall'irap attività i cui compensi siano deducibili ai fini di tale tributo per i committenti, anche se esercitate senza strutture e collaboratori, mentre esentarle comporterebbe l'indeducibilità di quei compensi o, se siano pagati da consumatori finali, sottrarrebbe a tassazione un valore aggiunto.

(40) Cfr. Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sent. n. 120/2002, cit.; Comm. Trib. Prov. Ravenna, n. 33/2003, cit., secondo la quale è l'autonomia della libera professione a configurare autonoma organizzazione; Comm. Trib. Prov. Pescara, n. 55/2003, cit., secondo la quale la presenza di collaboratori per le attività professionali "non è richiesta né dalla legge, né dai principi".

(41) Cfr. Comm. Trib. Prov. Ravenna, Sent. n. 13/2003, cit., che ha ritenuto sufficienti mobilia, macchine d'ufficio, un *computer*, una fotocopiatrice e un'autovettura; Comm. Trib. Prov. Ravenna, n. 11/2003, cit., secondo la quale, anche senza collaboratori e significativi capitali, la professione richiede comunque immobilizzazioni tecniche da organizzare; Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. XL, 30/12/2003 n. 676, in *Serv. doc. trib.*, secondo la quale "uno studio professionale... al di là dell'opera del professionista certamente indispensabile, può ben avere come nella fattispecie ha una sua autonomia organizzativa (clientela, rapporti vari ecc.) e quindi il valore aggiunto previsto dal legislatore... indipendentemente dalla sua struttura e dalle sue dimensioni"; Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 21 marzo 2005, n. 49, e Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. I, 7 dicembre 2004, n. 194. *ibidem*, secondo le quali basta che l'attività sia "autodiretta, libera da subordinazione, controlli o coordinamento di altri, con elementi di organizzazione anche minimi, come possono essere uno studio attrezzato, un *software* di archiviazione dati od immagini e relativa elaborazione, un ufficio di segreteria, anche se composto di una sola persona".

(42) Cfr. Comm. Trib. Reg. Veneto, n. 82/2002, cit.; Comm. Trib. Reg. Bologna, 8 maggio/5 giugno 2006, in *il fisco*, 2006, I, 5999.

(43) La Sent. n. 21203/2004, infatti, dopo aver ricordato gli elementi considerati dalla Commissione tributaria regionale per escludere "nell'esercizio della professione del contribuente sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile, con lavoratori subordinati o con collaboratori parasubordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni", rigettando perciò la censura di vizio motivazionale, disattendeva anche quella di violazione degli artt. 2 e 3, D.Lgs. n.

446/1997 (sollevata dall'Amministrazione finanziaria asserendo che questi richiedessero soltanto abitudine ed autonomia dell'attività), considerandola "inammissibile introduzione di una questione di fatto" già analiticamente delibata e decisa con congrua motivazione. Una tale formula, in verità, ci sembra prendesse troppo alla lettera l'affermazione di Corte cost. n. 156/2001, per cui l'accertamento sull'assenza di elementi di organizzazione "costituisce questione di mero fatto". Tuttavia Cass., Sez. trib., 8 febbraio 2007, n. 3672, "recupera" questo precedente affermando che esso aveva "risolto anche la questione di diritto respingendo la tesi" per cui il requisito dell'organizzazione sarebbe connotazione tipica del lavoro autonomo.

(44) Cfr. Sentt. 8116 febbraio 2007, nn. da 3672 a 3682, in *Il fisco*, 2007, 1, 1314 ss.; per un'analisi comprendente anche sentenze depositate in seguito, cfr. M. SCUFFI, *IRAP: dalla Corte di giustizia UE alla Corte di cassazione*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1847 ss.

(45) Cfr. sentt. 3673, 3676, 3677, 3678 par. 22, 3680.

(46) Come avrebbe preteso la difesa dell'Amministrazione finanziaria, rifacendosi alla Risol. 31 gennaio 2002. n. 32/E ed alla Circ. 4 giugno 1998, n. 141/E (con una tesi "all'evidenza priva di qualsiasi ragionevolezza", secondo la sent. 3680/2007, perché Corte cost. n. 156/2001 si sarebbe allora limitata "a ripetere ciò che nella legge è già affermato con assoluta chiarezza, senza che possa prospettarsi alcun dubbio ermeneutico").

(47) Le prime per carenza del requisito di abitudine di cui all'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997, le altre in quanto i collaboratori non sono menzionati tra i soggetti passivi nell'art. 3, lett. c), D.Lgs. n. 446/1997: cfr. sent. 3680/2007 e 3678/2007, par. 4 ss.

(48) La Corte di Cassazione infatti, "al fine dell'utile risultato della certezza del diritto oggettivo", non potrebbe disconoscere l'interpretazione della Corte costituzionale "se non quando sussistano elementi sicuri per attribuire prevalenza alla tesi contraria": cfr. sent. 3678/2007, par. 7, nonché sentt. 3676 e 3677. Ciò tanto meno quando tale esegesi abbia ricevuto obiettiva conferma da parte della successiva giurisprudenza, costituzionale o ordinaria (cfr. sent. 3680/2007).

(49) Più specificamente, non si tratta neppure di una sentenza interpretativa di rigetto, perché in tal caso la Corte costituzionale avrebbe indicato esplicitamente quel significato come il solo conforme a Costituzione: cfr. sent. 3678/2007, par. 5.

(50) Cfr. sent. 3678/2007, parr. 6 e 8. Di "interpretazione costituzionalmente orientata degli artt. 2 e 3" parla la sent. 3680/2007, e la sent. 3673/2007, par. 4.3.2, si spinge a considerarla "l'unica interpretazione 'costituzionalmente orientata', quindi obbligatoria", perché la Corte costituzionale avrebbe "implicitamente evidenziato" che in mancanza di un'autonoma organizzazione intesa oggettivamente sarebbero violati i principi di eguaglianza e di capacità contributiva; secondo la sent. 3672/2007, la costituzionalità dell'irap è stata affermata in quanto colpisce una struttura che differenzia il lavoratore autonomo soggetto al tributo da quello dipendente o parasubordinato, sicché essa sarebbe "a rischio" se l'autonoma organizzazione fosse vanificata in sede interpretativa: se colpisse professionisti privi di una struttura organizzativa capace di potenziare il loro prodotto, l'irap non tasserebbe un valore aggiunto, ma sarebbe "una mera soprattassa sul reddito", incostituzionale perché gravante solo sui lavoratori autonomi, in violazione dei principi affermati da Corte cost. n. 42/1980.

(51) Cfr. sent. 3678/2007, loc. ult. cit; essenzialmente sulla modifica introdotta dal D.Lgs. n. 137/1998 si fonda la sent. 3675/2007: la sent. 3672/2007, par. 2, ricollega la modifica alla Relazione della Commissione di studio per il decentramento fiscale, laddove fa riferimento ad una potenzialità produttiva dell'organizzazione distinguibile rispetto a quella del singolo ed alla differenziazione sostanziale tra irap e iva. Gravando la prima sull'attività produttiva, la seconda sul consumatore.

(52) Cfr. sent. 3678/2007, parr. 12 e 15.

(53) Cfr. sent. 3678/2007, par. 14, ove si pone in luce anche la diversità della questione rispetto al problema dell'applicabilità dell'Ilor su redditi d'impresa assimilabili a quelli di lavoro autonomo per la prevalenza della componente lavorativa su quella patrimoniale. In caso di associazione professionale, Cass., Sez. Trib., 8 febbraio 2007, n. 13570. in *Boll. trib.*, 2007, 1075 ss., afferma invece la sussistenza di una "presunzione" che il reddito non sia derivato dal solo lavoro professionale degli associati, sui quali grava l'onere di superarla.

(54) Cfr. sent. 3678/2007, par. 13 e 17.

(55) Cfr. sent. 3678/2007, par. 16. La sent. 3673/2007, par. 4.3.3, afferma che sarebbe "improbabile, se non impossibile, date le caratteristiche intrinseche del lavoro.

(56) Cfr. sentt. 3676 e 3677, che ricordano altresì come sia stata abrogata l'iciap, la quale era dovuta a prescindere dalla consistenza dell'organizzazione.

(57) cfr. sent. 3678/2007, par. 18, ove peraltro si afferma che "l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo", e tuttavia "quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto, eccetera". Le sentt. 3676 e 3677 sottolineano piuttosto che anche per medici, ingegneri o avvocati "non è certo indifferente poter contare sulla disponibilità di locali, collaboratori o altro". ritenendo comunque sufficiente "un insieme tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso", "un apparato che non sia sostanzialmente ininfluente", perché capace, come lo studio o i collaboratori, di rendere più efficace o produttiva l'attività.

(58) Cfr. sent. 3672/2007, par. 5.

(59) Cfr. sent. 3678/2007. loc. ult. cit. Le sentt. 3676 e 3677 si spingono ad affermare che l'irap sarebbe un'imposta patrimoniale.

(60) Cfr. sent. 3680/2007.

(61) (259) Cfr. sent. 3680/2007. A maggior ragione è escluso il presupposto quando il soggetto passivo conti solo sul suo ingegno. senza usare alcun elemento di organizzazione di capitale (come nel caso di uno scrittore): cfr. sent. 3679/2007.

(62) Cfr. sent. 3678/2007. par. 19 s .

(63) Cfr. sent. 3680/2007.

(64) Cfr. sent. 3678/2007. par. 19.

(65) Occorrerebbe dunque riconoscere la prevalenza della logica interna del tributo, a somiglianza del percorso logico che ha indotto Corte cost. 14 aprile 1986, n. 87, in *Rass. trib.*, 1986. 11 461, a ritenere inadeguata la definizione di reddito d'impresa posta ai fini irpef per individuare i redditi soggetti ad ilor, data l'esigenza per questi ultimi di una fonte patrimoniale, e ciò benché la disciplina della seconda rinviasse alle definizioni delle categorie di reddito fissate per la prima (cfr. R.SCHIAVOLIN, *Ilor / Funzione, presupposto e soggetti passivi*, cit., 376 s.).

(66) Cfr. Sent. 3678/2007, par. 16 e 18. Le sentt. 3676 e 3677 parlano di un apparato "capace... di rendere più efficace o produttiva l'attività", la sent. 3680/2007 si riferisce a mezzi "organizzati in modo da accrescere in modo apprezzabile la capacità di guadagno del lavoratore autonomo".

(67) Come osservato da Corte cost. n. 156/2001, l'irap dal punto di vista economico non è diversa dagli altri costi. In definitiva, il legislatore si fonderebbe sull'assunto che, se non la traslazione, sia sempre possibile almeno la *rimozione* del tributo mediante uno sviluppo dell'attività tassata, in modo da consentire di ottenere comunque il reddito atteso dalla medesima: ipotesi la quale, peraltro, sembra opinabile alla luce degli insegnamenti della scienza delle finanze (cfr. per tutti G. STEFANI, *Economia della finanza pubblica*. Padova, 1983. 232 e 263 ss. Per la riconduzione degli obblighi tributari al complessivo regime giuridico di un'attività, cfr. in particolare E. Nuzzo. *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 29.

(68) Nel senso invece che la forza economica idonea a giustificare l'irap sul piano costituzionale sia espressa dalla capacità di organizzare, per i propri fini, fattori appartenenti a terzi, F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'irap*, cit., 863; ID., *La capacità contributiva al giorno d'oggi*, in *Boll. trib.*, 2004, 6.

(69) Cfr. *supra*, par. 3.9.; inoltre, Cass., Sez. trib., 8116 febbraio 2007, n. 3682, in *GT / Riv. giur. trib.*, 2007, 300, con nota di G. TINELLI, *La ricostruzione della natura del condono condiziona il diniego di rimborso IRAP*, ha ritenuto che il condono con definizione automatica, avendo, tra l'altro, lo scopo di definire "transattivamente" la controversia sull'esistenza del presupposto, precluda il rimborso dell'irap, richiesto

affermando l'inesistenza di autonoma organizzazione (in tal senso si era pronunciata l'Agenzia delle Entrate con Circ. 2 marzo 2003, n. 18/E, in *Boll. trib.*, 2003, 514; per diverse soluzioni, cfr. G. CORASANITI, *Irap e lavoro dipendente*, cit., 718 ss. e C. PAPA, *Il condono automatico non importa rinuncia ai rimborsi irap. L'interpretazione ministeriale suscita dei dubbi*, in *Boll. trib.*, 2003, 823 ss.; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, Sez. X, 27 ottobre 2004, n. 37, ivi, 2005, 231). Sembra invece che le conseguenze dei "condoni" vadano ricostruite facendo riferimento alla specifica disciplina di ciascuno, non già movendo dall'intenzione di "dare continuità" ad orientamenti formati in base a precedenti normative, come ha fatto in questo caso la Suprema Corte, rinnovando la convinzione che la definizione agevolata non possa avere "riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto". Non solo, così genericamente espresso, il principio vale a respingere pretese di rimborso basate sulla stessa dichiarazione di condono, piuttosto che quelle fondate *aliunde*; ma in tal modo la Corte trascura quanto siano frastagliati i confini posti dal legislatore all'area delle questioni "chiuse" dai vari tipi di "condono", in particolare le specifiche previsioni degli art. 7, comma 13, e 9, comma 9, l. n. 289/2002, riferite "all'applicabilità di esclusioni", non dunque all'estraneità al presupposto (come definito ai sensi dell'art. 2, D.Lgs. n. 446/1997) delle attività che non siano autonomamente organizzate.