

L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale

del prof. Andrea Amatucci

Notevole è stato il contributo apportato dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione con diverse sentenze dell'8 febbraio 2007 all'interpretazione del concetto di "attività autonomamente organizzata", sottoposta ad irap ai sensi dell'art. 2 del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997. Anche i soggetti, indicati dalla lett. c primo comma dell'art. 3, esercenti arti e professioni sono sottoposti all'irap.

La tesi più convincente si colloca tra le due concezioni estreme(1), la massimalista, che pecca per eccesso in quanto ritiene l'autonoma organizzazione sempre insita nell'attività professionale la quale implica abitudine, professionalità, programmazione e competizione di energie intellettuali, e la minimalista, che pecca per difetto in quanto sostiene che l'autonoma organizzazione è sempre estranea all'attività del professionista perché non riesce a produrre reddito senza di lui che personalizza la propria attività la quale è prevalente.

La tesi massimalista, che implica l'applicazione dell'irap nei confronti di ogni attività professionale, considera l'organizzazione, indipendentemente dal livello, strumento indispensabile per svolgerla.

La tesi minimalista, che esclude l'applicazione dell'irap nei confronti di ogni attività professionale, nega l'autonomia, a qualsiasi livello, della struttura di mezzi e persone attraverso la quale è svolta l'attività professionale.

La tesi intermedia correttamente considera autonoma l'organizzazione significativa esterna, che risulti dall'impiego non occasionale di lavoro altrui e di beni strumentali eccedenti per quantità e valore il minimo indispensabile(2) per lo svolgimento dell'attività professionale. L'autonoma organizzazione va perciò intesa come impiego di capitale e lavoro che siano aggiuntivi rispetto agli strumenti strettamente necessari e pertanto potenzino l'attività intellettuale del singolo(3).

Il contribuente deve essere responsabile dell'organizzazione e non deve essere inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interessi(4).

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001, ha definito la capacità contributiva la nuova ricchezza dell'unità produttiva, cioè il valore aggiunto dell'attività dell'autonoma organizzazione, prima della distribuzione diretta a remunerare i fattori produttivi trasformandosi in reddito per essi.

Pertanto il presupposto dell'irap relativamente all'attività professionale non è il reddito realizzato dal professionista, bensì il valore aggiunto(5) prodotto dall'autonoma organizzazione. La capacità contributiva è l'idoneità produttiva impersonale ed aggiuntiva.

Il soggetto passivo non è il professionista, bensì l'organizzazione, che è dotata di un minimo di autonomia, che potenzia ed accresce la di lui capacità produttiva(6) e che rientra tra i soggetti privi di personalità giuridica, i quali si affiancano alle persone fisiche ed alle giuridiche per completare la triade della soggettività tributaria.

Ne consegue che l'attività professionale è caratterizzata certamente dalla soggettività che si identifica nel professionista e che si collega al presupposto dell'irpef e talvolta anche dalla soggettività dell'organizzazione autonoma che si collega al presupposto dell'irap.

Da questa corretta raffigurazione consegue che contrasta con il principio di capacità contributiva l'identificazione del presupposto dell'irap anche nella quota di reddito del professionista che comunque egli avrebbe prodotto con gli strumenti indispensabili. Infatti tale reddito non è conseguito dall'organizzazione autonoma la quale produce, rispetto ad esso, ricchezza aggiuntiva.

L'autonoma organizzazione costituisce anche un costo aggiuntivo per il professionista aggravato dalla non piena deducibilità di talune spese.

Pertanto, nel caso in cui in un periodo di imposta le spese relative a tale autonoma organizzazione coincidono con le entrate da essa prodotte o addirittura le superano, l'irap grava sull'unico reddito prodotto che è quello che comunque avrebbe realizzato il professionista con gli strumenti indispensabili.

Ne consegue una discriminazione qualitativa, che si pone in contrasto

con il principio di capacità contributiva, tra il reddito professionale prodotto senza autonoma organizzazione e perciò non gravato da irap e la quota di reddito che il professionista con autonoma organizzazione avrebbe prodotto anche senza di essa e che è invece sottoposto ad irap.

BIBLIOGRAFIA

- Allena, Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte , Milano, 2005;
- Antonini, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale: il caso dell'IRAP* , in *Riv. dir. Fin. e Fisc.* 2003, p. 97.
- Antonini, Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia , Guerini e Associati, 2005;
- Barbero, Dalla Corte costituzionale un "vademecum" per l'attuazione dell'articolo 119 della Costituzione (Nota a Corte Cost. n. 37/2004) , 2004, in <http://www.federalismi.it>;
- Bosi, Guerra. *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, 1998.
- Brancati , Per "congelare" la potestà impositiva delle Regioni, la Corte Costituzionale mette in pericolo la loro autonomia finanziaria , *Giurisprudenza Costituzionale*, III, 2005;
- Carinci, Autonomia tributaria delle Regioni e vincoli del Trattato dell'Unione Europea, in *Rassegna Tributaria*, IV, 2004, 1228;
- Covino, Costituzione e federalismo fiscale in nove ordinamenti dell'Unione europea , 2005, in <http://www.federalismi.it>;
- De Mita, Fisco e Costituzione, I, 2000;
- Del Federico, Tutela del contribuente, ed integrazione giuridica europea, ed. provv., pescara, 2003, 32;
- Di Pietro, Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea- L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione, t.1- 2, G .d.F. , 2003;
- Fantozzi, Il diritto tributario, 2003, 38;
- Fleiner - Hottinger, La pertinence du fédéralisme dans la gestion des diversités nationales, in *Rev. Int. Pol. Comparée*, I, 2003, p. 79 ss.;
- Gallo, *Imposta regionale sulle attività produttive* , in *Enc. dir.* , agg. V, Milano, 2001.
- Gambino, Le régionalisme italien et la réforme constitutionnelle , 2005, in <http://www.federalismi.it>;
- Giarda P. L'esperienza italiana del federalismo fiscale , Il Mulino, 2005;
- Marongiu, Secondo l'Avvocato generale l'Irap è contraria alle norme comunitarie, in *Corriere Tributario*, 2005, 1274;
- Marongiu-Bodrito, *L'imposta regionale sulle attività produttive, Irap* , in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da A. Amatucci, IV vol., Padova, 2001, pp. 528 e ss.
- Perrone Capano, Finanza pubblica e riforme istituzionali tra occasioni di scontro politico e garanzie del sistema, in *Innovazione e Diritto*, n. 4/2005, in www.innovazionediritto.unina.it;
- Perrone Capano, L'unità della finanza pubblica, elemento di raccordo tra sistema tributario dello Stato, autonomia territoriale di entrata e di spesa e garanzie dei cittadini in campo fiscale , in *Innovazione e Diritto*, n. 1-2/2005, in www.innovazionediritto.unina.it;
- Pistone, The impact of community law on tax treaties, *Klumer law*, 2002;
- Spina, La presunta incompatibilità dell'Irap con la VI Direttiva Iva alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE , in *Rassegna Tributaria*, III, 2005, 853;
- Tafari , La competizione fiscale nell'Unione Europea , in *Tributi*, n.11/12, p.855 ss., ed. IPZS;
- Tesauro, Il ruolo della Corte di Giustizia nel coordinamento della tassazione delle società , in *Tributimpresa*, II, 2005;
- Tundo, I redditi d'impresa nel modello di convenzione Ocse (art. 7), in Uckmar (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 276 ss.

Note

- (1) Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3678 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007.
- (2) Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3673 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007.
- (3) Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3674 dell'8 febbraio 2007, depos. il 16 febbraio 2007.
- (4) Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3676 dell'8 febbraio 2007,

depos. il 16 febbraio 2007 e sentenza n. 3677 dell'8 febbraio 2007,
depos. il 16 febbraio 2007.

(5) Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3678 dell'8 febbraio 2007,
depos. il 16 febbraio 2007. Tale valore aggiunto non coincide con il
presupposto dell'iva, come ha affermato la Corte di giustizia con la
decisione del 3 ottobre 2006.

(6) Cassazione, Sez. tributaria, sentenza n. 3672 dell'8 febbraio 2007,
depos. il 16 febbraio 2007.