

FATTO E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto di appello depositato in data 08.01.2007 il contribuente ha impugnato la sentenza della commissione tributaria provinciale di Pesaro n° 725/1/05 del 14.10.2005 depositata in data 07.11.2005, in cui il giudice di prime cure ha respinto il ricorso del contribuente in ordine alla restituzione dell'imposta IRAP relativa agli anni 2002,2003,2004; chiedendo l'annullamento della stessa e la conferma del rimborso IRAP con condanna dell'Agenzia delle entrate al pagamento della somma. Si costituisce in data 16.02.2007 l'appellata Agenzia chiedendo il rigetto dell'atto di appello. Eccepisce preliminarmente che per l'annualità 2002 la richiesta di restituzione dell'irap non può essere accolta in quanto il contribuente si è avvalso della disposizione contenuta nell'articolo 7 della legge 289 del 2002, meglio conosciuta come legge di condono. Nel merito ritiene in ogni caso che il reddito debba essere assoggettato all'imposta IRAP esistendo le condizioni di organizzazione minima dell'attività di lavoro autonomo affinché l'imposta debba trovare applicazione.

In data 24.11.2008 l'appellante ha depositato memoria illustrativa.

Questa commissione letti tutti gli atti del processo all'odierna pubblica udienza come da verbale, trattiene la causa per la sentenza e delibera come da dispositivo osservando quanto segue:

MOTIVI DELLA SENTENZA

l'appello deve essere accolto parzialmente.

1) in ordine alla inammissibilità anno 2002:

La presentazione dell'istanza di condono ai sensi dell'articolo 7 della legge n°289 del 2002 fa sì che i redditi di tali annualità debbano considerarsi cristallizzati e definiti sia per l'agenzia delle entrate che per il contribuente; pertanto la dichiarazione di condono travolge la possibilità di consentire rimborso delle imposte pagate relativamente agli anni oggetto del condono stesso; vedi in proposito Corte Suprema

di Cassazione sentenza 09.09.2008 n° 22767 e prima ancora la sentenza n° 3682 del 2007; infatti come osservato dai supremi giudici nella sentenza n° 22767 sopra citata: "La facoltà di ottenere la chiusura delle liti fiscali pendenti, pagando una somma correlata al valore della causa, produce un effetto estintivo del giudizio sì che si realizza, come riflesso processuale, l'estinzione del giudizio, anche se esso non si esaurisce in un evento del processo, perché configura vicenda più complessa che elide la pretesa impositiva unitamente all'impugnazione del contribuente, nel concorso di condizioni ed adempimenti prestabiliti; che, in forza di tale principio, in sostanza, si realizza un effetto latamente estintivo delle opposte pretese e, quindi, di riflesso, anche del processo, nella specie eccepito dall'agenzia nel corso della fase di merito, ma che si palesa anche come questione ufficiosa, di ordine pubblico, che si impone al giudice ove rilevata o rilevabile in via ufficiosa, prima di ogni altra; che, infatti, il perfezionamento di tale procedura, ha una pluralità di effetti, per quanto differenziati nell'ambito delle diverse fattispecie, tra i quali quello di precludere gli accertamenti tributari, di estinguere le sanzioni, di escludere la punibilità per i reati tributari, e di inibire l'esercizio di alcuni poteri stabiliti nel D.P.R. n. 600 del 1973 e nel D.P.R. n. 633 del 1972 o l'operare di alcune presunzioni; che tale regime di inderogabilità ne rende rilevabile d'ufficio la sua operatività; che esso, pertanto, opera anche in relazione alle domande giudiziali riguardanti le richieste di rimborso d'imposta, siccome afferenti alla nascita dell'obbligazione di rimborso per l'indebito versamento di somme non dovute da parte del contribuente, in tali casi giovando all'ente impositore".

2) in ordine al merito anni 2002,2003 e 2004;

L'accoglimento della questione preliminare di inammissibilità per l'anno 2002 assorbe il merito della controversia.

Per quanto riguarda gli anni 2003 ed 2004 questa commissione osserva:

La complessa vicenda che ora deve essere decisa dal giudice di merito coinvolge la sorte dell'imposta regionale sulle attività produttive -IRAP- dopo la pronuncia di legittimità emessa dalla Corte Costituzionale attraverso la sentenza n°156 del 10.05.2001.

L'intervento del giudice delle leggi si è reso necessario per una serie di ordinanze di presunta illegittimità costituzionale, di alcune norme racchiuse nel D.Lgs 446/97, istitutivo dell'IRAP.

In particolare i giudici di merito avevano prospettato violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione investendo il giudizio della consulta in merito.

Nella citata sentenza n° 156/01 il supremo collegio ha dettagliatamente esaminato e respinto tutte le eccezioni di illegittimità costituzionale delle norme contenute nel D.Lgs 446/92 relative all'IRAP; in particolare, per la vicenda che investe questo giudizio ha ritenuto la normativa IRAP conforme al principio della capacità contributiva (articolo 53) e nel contempo l'ha altresì, riconosciuta conforme e rispettosa del principio di uguaglianza (articolo 3); per l'effetto ha dichiarato legittima l'applicazione dell'IRAP anche nei confronti dei lavoratori autonomi.¹

Innanzitutto occorre preliminarmente rilevare come la Corte abbia ribadito e confermato l'orientamento giuridico costante del supremo collegio secondo cui rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, che può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale (Corte Costituzionale n°111/97; n°21/96; n°143/95; n°159/95). " Nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.";(C.C. sent. N°156/01).

La Suprema Corte nella sentenza citata delinea le caratteristiche del tributo precisando che con l'IRAP il legislatore italiano ha inteso attrarre ad imposizione la ricchezza prodotta prima che la stessa sia distribuita.

L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta, ancorché non distribuita.

Sulla scorta di queste considerazioni giuridiche la Corte Costituzionale nella sentenza n° 156/01, conclude affermando che: "L'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva" (sent. n°156/2001 citata).

Proprio nel rispetto del principio di uguaglianza il giudice delle leggi ha avvertito l'esigenza di precisare che mentre l'elemento organizzativo è connaturato nella nozione stessa di impresa altrettanto non può dirsi per quanto riguarda il lavoro autonomo, ancorché svolto con carattere di abitudine, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Pertanto l'assunto giuridico della Corte riguarda quella parte del lavoro autonomo che pur producendo ricchezza si differenzia dall'altra per l'assenza di elementi che possano connotarlo come una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione di beni o di servizi.

D'altra parte l'assunto della Corte Costituzionale appare conforme al dettato civilistico delle disposizioni in materia; l'articolo 2082 del codice civile definisce l'imprenditore colui che esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi, che trova rapporto giuridico sinallagmatico ed inseparabile con la nozione oggettiva di imprenditore commerciale

articolo 2195 del c.c. nonché di impresa (azienda) espressa dall'articolo 2555 del c.c. secondo cui " L' azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell' impresa ". Senza imprenditore non v'è impresa, non esiste impresa senza azienda, non esiste azienda senza il complesso di beni organizzato.

Pertanto appare francamente difficile, anzi impossibile, ipotizzare una attività imprenditoriale caratterizzata dall'assenza di un complesso di beni autonomamente organizzato con la diretta conclusione che l' IRAP secondo i dettami della Corte Costituzionale risulterà sempre legittimamente applicabile all'imprenditore nonché a tutte quelle manifestazioni imprenditoriali poste in essere nel territorio dello stato.

La ricchezza non viene prodotta solo dall'attività imprenditoriale, ma anche, da quella di lavoro autonomo; ragione per cui la corte ha dovuto esaminare anche questa fattispecie per verificare se l' IRAP risultasse applicabile anche nel caso in cui la ricchezza venisse prodotta tramite l'esercizio di una attività di lavoro autonomo.

A tal proposito Il Supremo Collegio afferma che una attività abituale di lavoro autonomo può essere esercitata anche in assenza di una autonoma organizzazione.

In materia di presupposto per l'applicazione dell' IRAP l'affermazione della Corte Costituzionale sulla possibile assenza dell'autonoma organizzazione nel lavoro autonomo risulta determinante.

Il principio di massima appare conforme anche alle norme civilistiche che regolano la prestazione d'opera intellettuale cui il lavoro autonomo deve riferirsi. L'articolo 2222 del c.c. definisce il contratto d'opera" quello per cui una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio "; La componente lavoro, quindi, può essere presente ma apparire irrilevante rispetto al "lavoro proprio" del prestatore d'opera.

Proprio nel filone del contratto d'opera che deve essere ricompresa la prestazione d'opera intellettuale articolo 2229 . Tale attività professionale risulta, infatti, caratterizzata dall' "intuitus personae" che obbliga il prestatore d'opera intellettuale ad eseguire personalmente l'incarico assunto; tuttavia egli potrà valersi dell'opera di sostituti od ausiliari che agiranno sotto la sua responsabilità e direzione non essendo ciò incompatibile con l'oggetto della prestazione, come previsto dall'articolo 2232 del c.c..

Diretta conseguenza dell'assunto giuridico che precede ci consente di comprendere totalmente il pensiero della Corte secondo cui i professionisti (lavoratori autonomi) possono svolgere la loro attività con o senza una "autonoma organizzazione" od essere svolta, altresì, con l'ausilio delle componenti del lavoro o del capitale in minima rilevanza sì da non potersi qualificare queste quale "autonoma organizzazione" proprio per la peculiare caratteristica che il lavoro autonomo risulta caratterizzato dall'elemento giuridico dell' "intuitus personae" necessario alla produzione del bene o del servizio prestato.

Tanto premesso non resta che affrontare direttamente la normativa disciplinante l'IRAP e più in dettaglio l'articolo 2 del D.Lgs 446/97 come modificato dall'articolo 1 comma 1 del D.Lgs. n°137 del 10.04.1998; che ne disciplina il presupposto. La norma al comma 1 fornisce la nozione di presupposto d'imposta identificandola con "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi." A tal proposito giova rilevare, per quanto qui ci occupa, che l'inciso "autonomamente organizzata" è stato aggiunto successivamente all'emanazione della disciplina istitutiva dell'IRAP, ed avvenuta col D.lgs. 546/97 mentre l'inciso in commento è stato aggiunto dal D.LGS. 137/98 citato, e, ciò autorizza a ritenere che tale modifica sia stata il frutto di una ponderata ragione

individuata dal legislatore in virtù della particolare struttura di " realtà" del nuovo tributo IRAP.

Sempre in tema di costituzionalità della norma, la Corte sottolinea come legittima possa qualificarsi l'introduzione del nuovo tributo (rectius nuova imposta) anche sotto il profilo di disparità di trattamento rispetto ad altre forme di lavoro in quanto l' IRAP non colpisce il reddito personale del contribuente, bensì il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. Dalla necessaria esegesi giuridica che precede e sulla scorta dell'indirizzo giuridico espresso dalla Corte Costituzionale nella sentenza n° 156/01 il giudice di merito deve ricercare in ogni attività il necessario requisito dell'autonoma attività organizzata affinché possa affermare l'esistenza dell'obbligazione tributaria. Tale necessità comporta un mero accertamento di fatto, non essendo tale concetto rinvenibile in nessuna specifica disposizione legislativa, spetterà al giudice di merito valutare caso per caso l'esistenza di una attività "autonomamente organizzata". Corte di Cassazione (sentenza n°21203 del 05.11.2004). Per mero tuziorismo giuridico si vuole qui solo accennare che il concetto di "attività autonomamente organizzata" deve essere riferito oggettivamente all'attività e non al tipo di lavoro autonomo svolto, ciò al fine di valutare se gli elementi esogeni alla mera prestazione del lavoratore autonomo, quali il capitale ed il lavoro altrui, siano, così come organizzati, in grado di determinare quel valore aggiunto alla produzione rispetto alla mera prestazione intellettuale di lavoratore autonomo, sì da poter legittimare l'applicazione dell' IRAP secondo i dettami sopra individuati. In assenza di una previsione legislativa che pre-definisca come attività autonomamente organizzata quella di cui è causa spetta a questo collegio individuare secondo le linee sopra tracciate se sussistono i requisiti affinché la ricchezza prodotta dall'attività in questione debba essere assoggettata ad IRAP. Dall'esame documentale effettuato risulta infatti che il reddito prodotto dal contribuente è da considerarsi quale "reddito

di lavoro autonomo" quale risulta dal relativo quadro IQ del modello unico IRAP presentato per gli anni 2003 e 2004 e quadro RE della dichiarazione dei redditi. Tuttavia l'attività di lavoro autonomo risulta essere svolta senza l'impiego di una struttura organizzata benché comprensiva anche della prestazione di lavoro di terzi.

Infatti il contribuente, negli anni 2003 e 2004 ha svolto attività di sindaco e revisore di società di capitali e conseguito un reddito quale perito CTU per il tribunale, comportando tale attività il richiesto ausilio di un terzo lavoratore autonomo limitatamente alla funzione assegnata dal giudice con il conferimento della consulenza; affermazione non contraddetta dalla appellata e, quindi, da considerare veritiera. Per quanto riguarda l'attività di sindaco, amministratore e revisore questa commissione tenuto conto anche della sentenza n° 10.594 della Corte di Cassazione del 08.02.2007 ritiene di escludere l'attività svolta dal novero di quelle soggette ad IRAP.

Tutto ciò appare sufficiente a questo collegio perché l'attività di lavoro autonomo sia qualificabile come " non autonomamente organizzata".

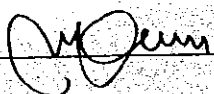
Per quanto riguarda la spese di giudizio, la reciproca soccombenza e l'altalenante giurisprudenza sull'incerta soluzione dei rimborsi IRAP a seguito del condono ne suggerisce, in questa fase, la compensazione

P.Q.M.

La commissione tributaria regionale delle Marche, definitivamente pronunciando, respinge l'appello per l'anno 2002; lo accoglie per gli anni 2003 e 2004 confermando limitatamente a tali annualità la richiesta di rimborso IRAP. Spese compensate.

Così deciso in Ancona il 02.12.2008

IL GIUDICE RELATORE



IL PRESIDENTE

