

(Il testo riportato non riveste carattere di ufficialità)

MINISTERO DELLA ECONOMIA E DELLE FINANZE
AGENZIA DELLE ENTRATE

RISOLUZIONE N. 32 del 31/01/2002

Oggetto: Interpello n. 954-179/2001 -Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, è stato chiesto il parere della scrivente in merito alla questione di seguito rappresentata.

Esposizione del quesito:

Il contribuente esercita l'attività professionale di consulenza contabile e fiscale nella propria abitazione. Per lo svolgimento dell'attività il contribuente non utilizza beni strumentali, né si avvale dell'ausilio di collaboratori e/o dipendenti.

A tal proposito viene richiamata l'attenzione sulla sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 21/5/2001, nella quale è stato affermato che "nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive". Il professionista chiede dunque se sia tenuto o meno al pagamento dell'IRAP.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente: Il sig. "X" ritiene che, alla luce dell'interpretazione dell'art. 3 del D.Lgs. 446/97 espressa dalla Consulta e in considerazione delle modalità con cui nel caso specifico l'attività viene svolta, il proprio reddito di lavoro autonomo non debba essere assoggettato ad IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELL'ENTRATE

Con la sentenza n.156/2001 la Corte Costituzionale si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, relativo all'istituzione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).

Le censure di incostituzionalità sollevate concernevano, in particolare, l'equiparazione, che si realizza attraverso l'indiscriminato assoggettamento all'IRAP, tra l'esercizio di arti e professioni e l'attività d'impresa, e, per converso, la discriminazione delle attività di lavoro autonomo "pure" rispetto a quelle di lavoro dipendente ed alle attività assimilate al lavoro autonomo, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 del TUIR, non assoggettate al tributo.

Inoltre, ulteriori censure riguardavano il possibile contrasto con l'articolo 53 della Costituzione, collegato all'assunzione, quale indice di capacità contributiva, del semplice esercizio di un'attività organizzata per la produzione o lo scambio di beni e servizi.

Le eccezioni di incostituzionalità sollevate sono state dichiarate infondate o inammissibili dalla Corte Costituzionale, che ha, pertanto, confermato la legittimità di tutte le disposizioni contenute nel decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e la loro piena rispondenza ai principi costituzionali.

La Corte ha, inoltre, ribadito che l'IRAP è un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate ed ha riconosciuto in tale valore aggiunto, direttamente connesso all'elemento organizzativo, un idoneo indice di capacità contributiva.

Ha dichiarato, in sostanza, pienamente conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, siano esse di carattere imprenditoriale o professionale, essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta.

La Corte, inoltre, nel ritenere l'elemento organizzativo connaturato alla nozione stessa di impresa, ha altresì precisato, con riferimento all'attività di lavoro autonomo, che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui, condizione questa da verificare, in assenza di specifiche disposizioni normative, in via di fatto.

Proprio da tale riferimento operato dalla Corte è stata tratta la conclusione che alcune attività professionali debbano essere escluse dall'IRAP, in quanto appunto, prive dell'elemento organizzativo.

Al riguardo la scrivente fa presente in via preliminare che la Corte Costituzionale ha ritenuto infondate tutte le censure di incostituzionalità sollevate e, pertanto, non possono ritenersi modificati i presupposti soggettivi di applicazione del tributo indicati negli articoli 2 e 3 del decreto legislativo n. 446 del 1997, istitutivo dell'IRAP.

D'altra parte il requisito dell'autonoma organizzazione, cui fa riferimento la Corte, è previsto dal vigente articolo 2 del citato decreto n. 446 del 1997. Tale disposizione individua, infatti, il presupposto dell'imposta "...nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"

La disposizione in esame è già stata oggetto di chiarimenti da parte di questa amministrazione, in particolare con la circolare n. 141/E del 4 giugno 1998, nella quale è stato precisato che attraverso l'utilizzo della locuzione "autonomamente organizzata" il legislatore ha inteso perseguire l'obiettivo di escludere dall'ambito di applicazione del tributo tutte quelle attività che, pur potendosi astrattamente ricondurre all'esercizio di impresa, di arte o professione, non sono tuttavia esercitate mediante un'organizzazione autonoma da parte del soggetto interessato.

A titolo esemplificativo la circolare n.141/E citava le attività di collaborazione coordinata e continuativa, (disciplinate allora dall'articolo 49, comma 2, lettera a) del TUIR nell'ambito degli altri redditi di lavoro autonomo) che si configurano soltanto se per l'esercizio dell'attività non vengono impiegati propri "mezzi organizzati".

Nel quadro del giudizio di legittimità costituzionale, l'interpretazione fornita con la circolare citata è stata integralmente ripresa, a fondamento delle proprie argomentazioni, dall'Avvocatura Generale dello Stato, la quale ha ribadito che il requisito della autonoma organizzazione, richiesto tanto per l'imprenditore che per il professionista è necessario per escludere dall'area di imponibilità del tributo i lavoratori dipendenti e gli altri lavoratori autonomi di cui all'articolo 49, comma 2 del TUIR.

Le argomentazioni sostenute dall'Avvocatura Generale trovano sostanziale conferma nella posizione manifestata dalla Corte Costituzionale che, nel giudicare infondata la lamentata discriminazione tra il trattamento fiscale riservato ai lavoratori autonomi esercenti arti o professioni, di cui all'articolo 49, comma 1 del TUIR, e gli altri lavoratori autonomi indicati ai commi 2 e 3 dello stesso articolo, ha affermato che "l'assoggettamento ad IRAP dei soli soggetti che svolgono attività di lavoro autonomo per professione abituale, ancorché non esclusiva, trova fondamento in una non irragionevole presunzione circa la mancanza del requisito dell'autonoma organizzazione nelle diverse ipotesi previste dai commi 2 e 3 del menzionato articolo 49, di lavoro autonomo occasionale o comunque non abituale".

Con riferimento alla lamentata discriminazione delle attività di lavoro autonomo rispetto a quelle di lavoro dipendente la Corte ha inoltre affermato che "nessuna ingiustificata disparità di

trattamento può ravvisarsi nella inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta dei lavoratori autonomi - in quanto appunto esercenti attività autonomamente organizzate - e non anche dei lavoratori dipendenti, la cui attività è per definizione priva del connotato rappresentato dall'autonoma organizzazione”.

D'altro canto, da una lettura coordinata degli articoli 2 (presupposto dell'imposta) e 3 (soggetti passivi) del decreto legislativo n. 446 del 1997 risulta evidente che il requisito dell'organizzazione connota le attività esercitate da tutti i soggetti passivi indicati nell'articolo 3.

Tale articolo 3, infatti, dopo aver ribadito che presupposto dell'imposta è l'esercizio di una attività autonomamente organizzata recita “pertanto sono soggetti all'imposta:....c) le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5 comma 3, del predetto Testo Unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, del medesimo Testo Unico;....”.

La formulazione utilizzata, in particolare l'avverbio “pertanto”, evidenzia che l'elencazione dei soggetti passivi altro non è che una esplicita indicazione delle ipotesi in cui viene esercitata un'attività autonomamente organizzata.

La Consulta non ha, inoltre, ritenuto di dover addivenire ad una sentenza interpretativa di rigetto, in quanto non ha condizionato la legittimità del provvedimento alla circostanza che lo stesso venga interpretato nei sensi resi palesi dalle motivazioni.

Non appare, quindi, condivisibile individuare nelle motivazioni adottate dalla Corte dei nuovi criteri interpretativi di applicazione dell'imposta.

Conformemente agli orientamenti espressi dalla dottrina e dalla giurisprudenza, si deve ritenere, invece, che l'esistenza pur minima del requisito dell'organizzazione sia una connotazione tipica del lavoro autonomo, alla quale viene spesso fatto riferimento per differenziare tale attività da quella di lavoro dipendente.

Le attività professionali svolte in assenza di una pur minima organizzazione erano ravvisabili in quelle attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale rese dai collaboratori coordinati e continuativi. Trattasi di quelle attività che ai sensi dell'articolo 49, comma 2, lett. a), del TUIR, rimasto in vigore fino al 31 dicembre 2000, erano qualificate quali attività a contenuto intrinsecamente artistico o professionale, svolte senza impiego di mezzi propri.

La mancanza del requisito dell'organizzazione autonoma si ravvisa, altresì, nelle attività di lavoro autonomo rese in via occasionale e nelle altre attività di lavoro autonomo indicate nei commi 2 e 3 dell'articolo 49 del TUIR che, infatti, come le collaborazioni coordinate e continuative, non realizzano la soggettività passiva per l'applicazione dell'IRAP.

Per tali motivi la scrivente ritiene che nel caso prospettato dall'istante, ancorché l'attività professionale sia esercitata nella propria abitazione, senza l'impiego di beni strumentali, né con l'ausilio di collaboratori e dipendenti, venga posta in essere di fatto una attività professionale autonomamente organizzata che realizza, quindi, il presupposto per l'applicazione dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive.

La risposta di cui alla presente risoluzione, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.