

(Il testo riportato non riveste carattere di ufficialità)

Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza

(Sez. 7 Presidente. Acri, Relatore. Carricato)

Sent. 20 giugno 2002, n. 75

Estratto: IRAP. Professionista che, nell'esercizio della libera professione, impiega soltanto la sua opera. Non sussiste il presupposto dell'imposta. Rimborso. Compete.

.... Omissis

B. R., geometra, con istanza spedita (a mezzo raccomandata A/R) il 17.12.1999 chiedeva al Centro di Servizio II.DD. di Salerno il rimborso della somma di £ 628.000, versata per Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) per l'anno 1998, oltre interessi, ritenendola non dovuta. Allegava la documentazione comprovante il versamento del tributo.

Trascorsi inutilmente i prescritti 90 giorni previsti dall'art.21/comma 2 del dlgs n.546/92, il contribuente contro il silenzio-rifiuto del Centro di Servizio di Salerno proponeva ricorso alla presente Commissione adducendo la incostituzionalità dell'art.3 della legge 23.12.1996 n.662 istitutiva dell'IRAP, disciplinata successivamente dal dlgs 15.12.1997 n.446.

Il contribuente nell'impugnativa sosteneva che l'imposta non colpiva il reddito, comunque definito, né il patrimonio, ma soltanto un ipotetico reddito basato "sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione di uomini, macchine, materiali" ed altro, senza tener conto della capacità contributiva del contribuente in base al reddito effettivo.

Pertanto, sulla base della normativa, qualunque attività professionale sarebbe soggetta a tassazione a prescindere dell'effettiva produzione di reddito.

Faceva altresì osservare che la norma, di fatto, ha posto in essere l'equiparazione tra impresa e lavoro autonomo, concezione al di fuori dello nostro ordinamento giuridico (corte costituzionale sentenza n.42/1980).

Inoltre, rilevava che il libero professionista come tale, cioè senza organizzazione, ai sensi dell'art.2238 del c.c. non è un imprenditore, ma svolge un'attività le cui prestazioni sono di carattere personale (art.2232 cc); e che la legge istitutiva dell'IRAP violava alcuni principi costituzionali quali: la correlazione tra imposizione tributaria e capacità contributiva (art.53), l'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge (art.3) e la tutela del lavoro (art.35).

Riteneva violato, altresì, l'art.23 della costituzione in quanto l'imposta dovuta in acconto veniva a dipendere non da norme di legge, ma da disposizioni di rango inferiore (decreto ministeriale con relativa tabella).

Il contribuente concludeva con la richiesta di:

- "dichiarazione di NON manifesta infondatezza delle eccezioni d'illegittimità costituzionale" e trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale;
- in via subordinata accoglimento del ricorso e, quindi, rimborso della somma versata, oltre interessi e con vittoria delle spese di giudizio.

L'Ufficio con le controdeduzioni depositate il 13.06.2000 (ricevuta n.S-6688/00) eccepiva l'inammissibilità del ricorso perché notificato al Centro di servizio anziché all'Ufficio delle Entrate.

IN DIRITTO

La richiesta del contribuente è fondata e merita accoglimento.

In via preliminare l'Ufficio ha eccepito l'inammissibilità del ricorso, notificato al Centro di Servizio di Salerno, ufficio non legittimato passivamente.

L'eccezione è infondata. La Commissione osserva che il centro servizi è un ufficio che fa parte della stessa amministrazione finanziaria dell'Agenzia delle Entrate e che esiste tra loro l'obbligo di trasmettere l'atto all'ufficio competente.

Ma, in proposito, è decisiva a favore della posizione del contribuente la norma di cui al 3° comma dell'art.156 c.p., che prevede la sanatoria dei vizi dell'atto che abbia raggiunto lo scopo cui esso è destinato.

Questa condizione si è verificata con la costituzione in giudizio dell'Ufficio passivamente legittimato, per cui si è costituito tra le parti un regolare contraddittorio.

Il contribuente, nel ricorso, ha poi sollevato l'illegittimità costituzionale dell'art.3 della legge 23.12.1996 n.662 istitutiva dell'IRAP, disciplinata successivamente dal dlgs 15.12.1997 n.446, sotto il profilo che non esiste, nel caso del libero professionista, una ricchezza aggiunta assoggettabile ad un nuovo e diverso tributo.

In udienza, essendo frattanto intervenuta la sentenza della Corte Costituzionale 21 maggio 2001 n.156 sullo argomento, la parte istante ha dedotto l'inesistenza del presupposto per l'assoggettabilità del suo reddito all'IRAP.

Il Giudice delle leggi, con la richiamata sentenza, ha precisato che l'IRAP non è un'imposta sul reddito prodotto o conseguito, bensì un'imposta di natura reale, che colpisce il valore aggiunto derivante dall'attività autonomamente organizzata.

Colpisce, in buon sostanza, la ricchezza che deriva dalla organizzazione del capitale e del lavoro di terzi, in aggiunta a quella riferibile all'attività personale dell'imprenditore. Questa ricchezza proviene autonomamente dall'organizzazione dei predetti fattori anche in assenza temporanea dell'impiego del lavoro dell'imprenditore.

Di qui la conclusione che non sono fondate le diverse eccezioni di illegittimità costituzionale, sollevate da vari giudici tributari di merito. Invero il legislatore ha piena discrezionalità nel reperire fonti d'imposizione, anche totalmente nuove rispetto al passato, purché si mantenga entro i limiti della ragionevolezza e colpisca una fonte certa di ricchezza e non una ricchezza apparente.

Nel caso della nuova imposta, IRAP, concorrono entrambi i citati elementi.

L'assoggettamento ad IRAP del valore aggiunto prodotto da ogni tipo d'attività autonomamente organizzata, sia essa di origine imprenditoriale che professionale, è pienamente conforme ai principi di uguaglianza e di capacità contributiva perché, in entrambi i casi, è identica l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta.

Peraltro la Corte Costituzionale non ha ritenuto la nuova imposta e, quindi, la normativa che l'ha istituita lesiva della garanzia costituzionale del lavoro. Ha, però, avvertito la necessità di precisare che, un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione, risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive.

In definitiva il professionista che, nell'esercizio della libera professione, spende soltanto la propria opera, non produce quella ricchezza aggiuntiva e non realizza il presupposto per l'applicazione della nuova imposta. In questa ipotesi l'imposta verrebbe applicata sul reddito e non sulla nuova ricchezza, come espressamente richiede la legge che l'ha istituita.

Ovviamente si trova in questa condizione quel professionista o lavoratore autonomo che non utilizza il lavoro di dipendenti o collaboratori organizzato insieme a capitali impiegati in beni

strumentali, che migliorano la produttività del lavoro e producono quella ricchezza aggiuntiva oggetto dell'IRAP.

La Corte ha concluso che, valutata la normativa in questi termini, non si pongono problemi di costituzionalità, ma occorre soltanto accertare nel merito, caso per caso, se c'è nell'esercizio della libera professione l'organizzazione, come sopra intesa, e quindi la produzione della ricchezza aggiuntiva; oppure se i due fattori mancano e, quindi, difetta il presupposto dell'applicabilità dell'imposta.

L'esame di questo specifico punto compete al giudice di merito.

Definito questo dato di fondo attinente all'interpretazione della normativa, occorre chiarirne un secondo, non meno importante sotto il profilo dell'esercizio della potestà impositiva. Cioè se, in sede di instaurazione della procedura amministrativa di accertamento, incomba all'ufficio l'obbligo di accertare l'esistenza del presupposto dell'imposta, ossia l'esistenza dell'organizzazione e della produzione della ricchezza aggiuntiva, oppure se esso gravi sul contribuente una volta ricevuta la contestazione sia sotto forma di accertamento, che di liquidazione dell'imposta ex art.36bis del dpr 600/1973.

La risposta è scontata: l'accertamento dei dati costituisce indubbiamente un obbligo giuridico dell'ufficio, che pertanto è tenuto a fornire, in sede contenziosa, la prova dell'esistenza dei due elementi nei singoli casi.

Il difetto di tale prova comporterebbe l'illegittimità dell'atto e la conseguenza dichiarazione di mancanza di validità giuridica. Nel caso di specie, il ricorrente ha agito per la restituzione dell'IRAP già versata, e quindi incombeva a lui l'onere di chiarire la propria posizione.

Egli lo ha fatto in udienza, nonostante il fatto che il difetto del presupposto emerga anche dalla stessa dichiarazione annuale in possesso dell'Ufficio. Quest'ultimo, nel contraddittorio, non ha contestato i dati esposti del ricorrente, ma si è limitato a controdedurre che a suo giudizio non esistono le condizioni invocate.

Dall'attenta valutazione di tutte le risultanti processuali, la Commissione ritiene di poter affermare nel caso in esame che mancano gli elementi di organizzazione e, conseguentemente, anche la ricchezza aggiuntiva imponibile.

Peraltro il ricorso è pienamente ammissibile essendo stati rispettati i termini di legge sia per la proposizione della domanda che per l'inoltro del ricorso contro il silenzio-rigetto. Al contribuente, dunque, spetta il rimborso dell'IRAP non dovuta e versata per errore.

La Commissione, considerata la difficoltà interpretativa della normativa in materia, ritiene che sussistano giusti motivi per compensare le spese processuali.

P Q M

La Commissione accoglie il ricorso e dispone che l'Amministrazione Finanziaria rimborsi a R. B. l'importo indebitamente versato di euro 324,33 (pari a £ 628.000), oltre gli interessi di legge maturati e maturandi.

Spese compensate.

Cosenza, addì 20 giugno 2002

Il Relatore
Carricato

Il Presidente
Acri