

Carlo Callioni

QUANDO È DOVUTA L'ILOR DAGLI AGENTI

Le pronunce della Corte costituzionale

Malgrado gli interventi sull'argomento da parte della Corte costituzionale, non ha trovato ancora definitiva soluzione il problema della pretesa equiparazione dell'agente di commercio all'impresa. E ciò né nell'aspetto civilistico né ai soli fini fiscali.

La questione è sorta e sta in questo: è dovuta l'ILOR dall'agente, stando alla normativa vigente?

Ed inoltre: in che misura si può o si deve tener conto delle pronunzie della Corte costituzionale n. 42 del 25 marzo 1980 e n. 87 del 9 aprile 1986 che hanno sollevato notevoli limitazioni concettuali alla indiscriminata applicazione dell'ILOR a fattispecie che, nello spirito della norma, vi devono essere sottratte?

È un problema tipico di diritto cui si deve por mano prima di tutto in termini di codice civile perché lì risiede la chiave di lettura della tematica, anche perché, espressamente, la norma fiscale si richiama all'art. 2195 cod. civ. adottandone le presunte implicazioni logiche e giuridiche sottostanti.

Dottrina e giurisprudenza hanno a lungo dibattuto se «agente» significhi automaticamente «impresa» senza pervenire, peraltro, a risultati o a convincimenti definitivi — pur in presenza di interventi molto autorevoli — e vale la pena di argomentare prendendo lo spunto dalla citata sentenza della Corte costituzionale n. 87 che ha affermato due importanti principi:

— «allo stato attuale dell'ordinamento tributario» non si può porre il problema di costituzionalità poiché «la distinzione fra i redditi di lavoro e i redditi di impresa» va «operata alla stregua dell'art. 51 del D.P.R. n. 597/1973, senza poter essere diversamente articolata dalla Corte» e «spetta pur sempre al legislatore individuare i tipi di redditi di lavoro autonomo»;

— malgrado alla Corte resti preclusa «la fattibilità di un intervento normativo di tipo additivo, inteso a sostituire all'attuale sistema di articolazione per fasce del reddito di impresa, un diverso meccanismo di valutazione concreta», «... tutto questo non toglie che le valutazioni sottratte alla Corte siano invece effettuabili dai singoli giudici tributari, per quanto di loro competenza, in via d'interpretazione delle norme legislative vigenti».

Agente o impresa?

Come dire che il problema esiste e che, preclusa, da un lato, la strada della incostituzionalità ed irrisolto, dall'altro, il tema a livello legislativo, esso debba essere posto, giudizialmente, in termini diversi.

Il filo logico di ragionamento della Corte ed il suggerimento che da essa deriva consentono innanzitutto di ritenere che, se l'agente fosse una società o se la sua organizzazione fosse di impresa, sarebbe naturalmente imprenditore commerciale

ma, per converso, che, se, invece, fosse una persona fisica, non necessariamente se ne dovrebbe dedurre la qualità di impresa, atteso che i tratti caratteristici dell'agente di autonomia e di professionalità sono presenti anche nella figura del lavoro autonomo professionale, altrettanto naturalmente non imprenditore commerciale.

Come la legge definisce l'impresa

Il che induce ad una prima riflessione. Dai fattori dell'equivalenza «agente-impresa» si è sempre sostenuta la derivazione della qualifica di imprenditore nell'agente in quanto esercente un'attività ausiliaria ai sensi dell'art. 2195 cod. civ., punto 5). Tuttavia, la definizione di imprenditore non sta nel 2195 bensì in altri articoli: il 2082 (attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e di servizi), il 2083 (piccolo imprenditore), il 2093 (enti pubblici), il 2135 (imprenditore agricolo), il 2249 (che distingue fra società commerciali al primo comma e società semplice al secondo comma).

L'art. 2195 del codice civile

L'articolo invocato non qualifica, dunque, affatto l'imprenditore ed è unicamente strumentale per determinare l'obbligo di iscrizione dell'imprenditore nel registro delle imprese, obbligo che, peraltro, non si esaurisce nel solo 2195 ma trova completamento nel precedente art. 2136 (l'imprenditore agricolo non è tenuto all'iscrizione) e, soprattutto, nei successivi artt. 2200 (la società semplice non è tenuta all'iscrizione e le società commerciali sì), 2201 (l'obbligo ricorre solo per gli enti pubblici con esclusivo o prevalente esercizio di attività commerciale), 2202 (il piccolo imprenditore non è soggetto ad iscrizione). Non solo: lo scollamento, da sempre esistente, fra dette norme e l'art. 1 della legge fallimentare circa i parametri da usare per verificare se debba trattarsi di imprenditore soggetto o meno alle procedure concorsuali — e vi è soggetto ogni imprenditore che non sia considerato «piccolo imprenditore», cioè che sia obbligato alla iscrizione nel registro delle imprese — potrebbe ragionevolmente annullarsi solo se tali elementi di valutazione fossero costantemente adeguati ad una realtà economica che, forse, mai si è riflessa in essi e che, certamente, non lo è più al momento attuale (nel D.D.L. n. 1492 presentato dal Ministro di grazia e giustizia Martinazzoli il 26 marzo 1984, in tema di riforma della legge fallimentare, era proposta la sostituzione del 2° comma dell'art. 1 con il seguente: «sono considerati piccoli imprenditori gli imprenditori esercenti un'attività commerciale nella cui azienda risulta essere stato investito un capitale non superiore a lire 30 milioni»).

Tutto ciò induce a negare, in prima istanza, che l'art. 2195 cod. civ. sia inclusivo di ogni attività di impresa. La ricomprensione dell'imprenditore nelle disposizioni dell'art. 2195 cod. civ. è condizione solo necessaria — ma non sufficiente — a definire l'imprenditore. Altrimenti concludendo, si sosterebbe che l'imprenditore agricolo e quello piccolo o l'impresa gestita dall'ente pubblico non sono imprenditori, il che è manifestamente assurdo alla luce della normativa civilistica vigente ed anche nei confronti della stessa legge fiscale.

In definitiva: così come l'art. 2195 cod. civ. non definisce l'imprenditore, esso non riguarda nemmeno tutti gli imprenditori.

L'art. 51 del D.P.R. n. 597

Ma se così è, allora l'automatismo di interpretazione dell'art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 «reddito di impresa \leq attività ex art. 2195» sinora usato non risulta più indispensabile e deve modificarsi nel senso che dovrà ammettersi come, in linea diretta, sia reddito di impresa quello derivante da svolgimento di attività professionale di impresa, anche se non organizzata in tale veste giuridica, e come, per enunciazione indiretta, ogni altra attività, in quanto organizzata imprenditorialmente, determini comunque, reddito di impresa, con stretto riferimento alla norma civilistica che definisce l'impresa e non al 2195 cod. civ. Dovrà, cioè, ammettersi che il caso del professionista, il quale svolga la propria attività dando vita ad una impresa (ipotesi contemplata dall'art. 2238 cod. civ.), comporti la formazione di reddito di impresa così come quello del consorzio, che abbia attività esterna (cfr.: artt. 2612 e seguenti cod. civ.), comporti un'identica situazione fiscale ma, per converso, sarà anche da riconoscersi come i redditi soggetti ad altre disposizioni (titoli II, III e IV del D.P.R. n. 597) non possano venire trascinati nel titolo V, indiscriminatamente ed in via meramente residuale, ma debbano mantenere la loro propria natura.

In questo senso, la sentenza della Corte costituzionale n. 42 del 25 marzo 1980 ha tracciato una via di soluzione razionale ed un percorso inequivocabile dichiarando incostituzionale l'art. 1 del D.P.R. n. 599 nella parte in cui tale norma non esclude i redditi di lavoro autonomo che non possono venire assimilati al reddito di impresa, percorso che la successiva richiamata sentenza n. 87/1986, a ben vedere, non rinnega ma riconferma appieno.

L'agente è sempre impresa?

Dalle considerazioni testé proposte si può sviluppare infatti una seconda riflessione: è l'agente sempre un imprenditore? Oppure: nell'attività dell'agente si riconosce sempre la caratteristica attività dell'imprenditore?

Paolo Greco (*Corso di diritto commerciale - Impresa - Azienda*, La Goliardica, 1955, pag. 174) sostiene che «funzioni rappresentative dell'imprenditore ... competono anche a prestatori di lavoro autonomi, non facenti parte quindi dell'organizzazione e del personale dell'impresa. Il caso più caratteristico e diffuso è quello degli agenti di commercio, regolato dagli artt. 1742 e seguenti». Secondo la Corte d'appello di Firenze (22 agosto 1981) «l'agente di commercio e il mediatore possono essere assoggettati alle procedure concorsuali, quali imprenditori commerciali, quando la loro attività dia luogo ad un'impresa commerciale di carattere ausiliario (art. 2195, n. 5, cod. civ.) e ad impresa che sia in effetti organizzata. Non è assoggettabile a fallimento un modesto mediatore, che esercita sia pure in modo stabile e continuativo la sua attività in piccoli centri, da solo, senza dipendenti o personale addetto all'agenzia, senza mezzi (non è tale un autoveicolo per i necessari spostamenti), senza un complesso di beni destinati all'esercizio dell'attività, senza una qualunque organizzazione che non sia costituita dalla sola disponibilità di un locale fornito di telefono».

Caratteristiche del contratto di agenzia

L'attività dell'agente è qualificata, come tale, dagli artt. 1742 e seguenti del codice civile e se, proprio, la si vuole accostare ad altre forme di attività, occorre confrontarla immediatamente con quella del «venditore diretto» o del «commesso viaggiatore» o del «piazziista» dalle quali, peraltro, essa differisce perché l'agente svolge attività di lavoro autonomamente organizzato (*locatio operis*) mentre per i secondi vale il concetto di *locatio operarum* con vincolo di subordinazione all'imprenditore. È necessario, peraltro, rammentare come le differenze fra i diversi tipi di collaboratori dell'imprenditore, chiaramente inquadrabili teoricamente, non sempre rilevino, nella realtà, al fine di operare fra di essi una distinzione assolutamente categorica. Anzi, vi sono diverse norme che li avvicinano sin quasi a sovrapporli: non sono ritenuti incompatibili con la natura del rapporto di agenzia, gli obblighi dell'agente di accettare ispezioni e controlli o di effettuare relazioni periodiche sul lavoro svolto, di frequentare corsi di aggiornamento o di ottenere un rimborso spese forfettario dal preponente o anticipi fissi, anche se soggetti a conguaglio sulla base delle provvigioni maturate. La giurisprudenza ha inoltre ritenuto tranquillamente applicabili all'agente, per analogia con istituti propri del lavoro dipendente, l'indennità per la risoluzione del rapporto (art. 1751 cod. civ.) ed il concetto di giusta causa di cui all'art. 2119 cod. civ., disposto per l'estinzione del rapporto di lavoro dipendente ma utilizzato pure per le fattispecie di scioglimento del contratto di agenzia. La stessa legge fiscale, d'altronde, che si pretenderebbe classifichi assiomaticamente il reddito dell'agente nella categoria dei redditi di impresa, tratta dell'agente specificamente solo per assimilare le indennità percepite per la cessazione del rapporto di agenzia [lettera f) dell'art. 12/597] a quelle spettanti ad altri collaboratori coordinati e continuativi [lettera g) dell'art. 12/597] per la loro inclusione nel 4° comma dell'art. 49/597, cioè nell'ambito dei redditi di lavoro autonomo. Ma se il criterio si rivela assai discutibile, sotto il profilo di un'impostazione metodologica corretta e coerente, non è forse la fraintesa collocazione del reddito prodotto dall'agente fra quelli d'impresa a sanzionare una forzata e non voluta interpretazione?

Dell'imponibilità ILOR secondo la giurisprudenza

Con la Corte d'appello di Firenze (sentenza 22 agosto 1981 citata) si può concludere, pertanto, come l'agente di commercio possa essere ritenuto imprenditore commerciale quando e solo se la sua attività dia effettivamente luogo ad un'impresa commerciale, sia pure di carattere ausiliario, fra quelle indicate nell'art. 2195, n. 5, cod. civ.

Agente ed imprenditore non sono termini genericamente interscambiabili. La legge 3 maggio 1985 n. 204 impone un ruolo specifico per gli agenti ed i rappresentanti di commercio e ad essi chiede un titolo di scuola secondaria, la frequenza a corsi professionali o «l'aver prestato la propria opera per almeno due anni alle dipendenze di una impresa con qualifica di viaggiatore piazzista o con mansioni di dipendente qualificato addetto al settore vendite» (art. 5) a sottolineare, ancora una volta, le caratteristiche qualitative della persona (e non già dell'organizzazione di beni) sconosciute per l'imprenditore, tenuto conto del fatto che, per l'assunzione dello stato di imprenditore valgono le comuni norme sulla

capacità di godimento e sulla capacità di agire ed atteso che per l'imprenditore le limitazioni alla libertà di impresa consistono in impedimenti assoluti o «preclusioni» (per l'esercizio di determinate attività commerciali manca il diritto soggettivo del privato ed è il caso dei regimi di concessione amministrativa) o in impedimenti relativi o «limitazioni» (impedimento rimuovibile da una autorizzazione) oppure, ancora, in «incompatibilità» fra esercizio del commercio e svolgimento di altre attività o particolari situazioni personali del soggetto.

Il contratto di agenzia è, di norma, *ad personam* e si risolve per morte od incapacità dell'agente (cfr.: ultimo comma art. 1752 cod. civ.). Proprio il contrario di quanto avviene all'imprenditore cui sono applicabili sia l'art. 1330 cod. civ. che il punto 4) dell'art. 1722 cod. civ. così come l'accettazione specifica di cui all'art. 1341 cod. civ. delle clausole a stampa di un contratto sono regole che valgono sempre per l'imprenditore ma che non vengono richiamate espressamente per l'agente. Al contrario, nozioni come quelle dello «star del credere» o del preavviso (art. 1750 cod. civ.), del diritto di esclusiva o del compenso provvigionale sugli affari indiretti sono tipiche del contratto di agenzia ma non vi è occasione di ritenerle utilmente configurabili a proposito di impresa.

Anche da questo punto di vista, dunque, si deve riconfermare come l'essere agente significhi svolgere attività di lavoro autonomo, diversa e da non confondersi con l'attività di impresa.

D'altro canto, non si può tralasciare di menzionare il pensiero della stessa Amministrazione finanziaria, la quale, con risoluzione n. 2/170 del 5 aprile 1975 e n. 2/1051 del 9 luglio 1975, aveva sostenuto, salvo più tardi correggere il tiro per l'opposto atteggiamento poi assunto, che «quando i redditi degli agenti e rappresentanti derivano da un'attività organizzata in forma d'impresa, in conformità alle disposizioni dell'art. 2195 cod. civ., rientrano nella sfera dell'applicazione dell'art. 51 del D.P.R. n. 597», implicitamente ma indiscutibilmente ammettendo l'ipotesi rovescia, di agente non organizzato in forma di impresa.

Niente ILOR per gli agenti?

Il tema dell'imponibilità ILOR è conseguente a quanto sin qui sostenuto. La Corte costituzionale ha avuto modo di pronunciarsi categoricamente per la sua esclusione con la citata sentenza n. 42 del 25 marzo 1980 e con riguardo ai redditi di lavoro autonomo non assimilabili ai redditi di impresa.

Con sentenza n. 87 del 9 aprile 1986 ha, inoltre, ribadito lo stesso convincimento, teso a diversificare radicalmente il trattamento tributario, ai fini dell'ILOR, ha redditi prevalentemente generati dal lavoro e redditi determinati dalla gestione di impresa.

Per tale imposta, pur manipolata la stesura finale dei decreti delegati e, almeno parzialmente, rimossi i concetti originariamente ispiratori della tassazione, varrebbero ancora, in altri termini, i principi enunciati nel disegno di legge delega n. 1639, noto come progetto Reale, principi intesi a discriminare fra redditi di capitale e misti (aventi natura tendenzialmente perpetua) da quelli di lavoro (di natura prevalentemente temporanea) e ad addossare a quelli un onere addizionale (riferibile al patrimonio anche se commisurato al reddito proveniente dall'impiego del patrimonio) di cui questi sono privi, come lucidamente sostenuto dalla Com-

missione tributaria di 2° grado di Alessandria (decisione 11 aprile 1985). Se così non fosse, non avrebbero significato le preoccupazioni della Corte («... in presenza di attività ausiliarie ... si rende ancor più necessario ... verificare se ricorrano o meno i requisiti minimi perché si possa parlare di impresa: senza di che la capacità contributiva correlata all'ILOR verrebbe presunta ... indipendentemente da ogni fondamento effettuale ...»). Ed è la stessa Corte a rammentare la propria precedente sentenza n. 120/1972 per cui deve tenersi conto dell'«esigenza che ogni prelievo tributario abbia causa giustificatrice in indici concretamente rivelatori di ricchezza». E sono le Commissioni tributarie di merito [«il concetto di impresa non può essere dilatato fino a comprendervi ogni attività di carattere commerciale» — Commissione tributaria di 2° grado di Parma, decisione n. 167 del 25 ottobre 1985 — che aggiunge: «considerare come reddito d'impresa quelli ... di un agente senza deposito ... di un piccolo piazzista, di un mediatore ... appare aberrante giuridicamente, non potendosi il reddito di tali soggetti, proveniente dal lavoro svolto quanto meno in prevalenza, essere assoggettato all'imposizione, sol perché un *factio iuris* (peraltro dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale) li assimila ad un imprenditore»] e la stessa Corte di cassazione (sentenza n. 5916 del 9 novembre 1981: «il reddito derivante dall'attività di portabagagli ... non assimilabile ai redditi d'impresa, ancorché tale attività possa in astratto essere classificata sotto la previsione dell'art. 2195, nn. 3 e 5 cod. civ.) a farsi carico di concretizzare preoccupazioni ed esigenze.

Valgono le seguenti conclusioni: riconoscersi come il trattamento tributario, ai fini dell'ILOR, debba necessariamente discriminare fra redditi prevalentemente generati dal lavoro e redditi determinati dalla gestione di impresa in ossequio ai principi dettati dalla Corte costituzionale e dichiararsi che i redditi comunque prodotti dalla partecipazione qualitativa e qualificante del lavoro debbano essere sottratti all'imposizione ILOR per mancanza dei necessari presupposti di imposizione.

Il nuovo testo unico: niente di nuovo sul fronte dell'ILOR

Che cosa cambia con il nuovo testo unico delle imposte dirette, entrato in vigore il 1° gennaio 1988 per effetto del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917?

Nulla, purtroppo. Nel testo unico non vi è traccia, infatti, di alcun contributo, né di chiarimento né di semplificazione, alla messa a punto della tematica in esame, malgrado della stessa si sia discusso parecchio, come si è visto anche sopra, e a dispetto del vasto interesse che il problema riveste per un nutrito gruppo di minori attività, piccole o, persino, minime quanto a dimensione, ma vitali ed efficienti se riguardate nell'insieme dell'economia nazionale. La sistemazione o, se si preferisce, la ristrutturazione della normativa, così compiuta con la formulazione del testo unico, ha mancato quindi l'occasione più opportuna per chiarire i dubbi sorti come, invece — ed invero, lodevolmente — è successo per diverse altre questioni.

Recita l'art. 115 del testo unico che «presupposto dell'imposta locale sui redditi è il possesso di redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi prodotti nel territorio dello Stato» ed il successivo art. 120 afferma come «per le imprese che esercitano ... attività di intermediazione o rappresentanza commerciale ... si deduce una ulteriore quota pari al 30 per cento del reddito al netto della deduzione di cui al comma 1, a condizione che l'opera prestata in tali imprese costituisca l'occupazione prevalente del contribuente» e la nuova regola è in tutto conforme,

almeno nella sua espressione letterale e fatte salve alcune ininfluenti diversificazioni lessicali, a quella previgente: così gli artt. 1 e 7 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 599 in collegamento con l'art. 13 della legge 19 marzo 1983 n. 72.

Ma per tale via altro non si fa che ritornare al solito problema dell'attività di agente intesa necessariamente quale attività di impresa.

Infatti, l'art. 51 del testo unico — cui l'art. 115 rinvia — non si discosta dalle statuizioni del precedente art. 51 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, anzi, semmai, la ribadisce: «Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 cod. civ. ..., anche se non organizzate in forma di impresa». Per le «imprese» (primo caso) il disposto è pacifico. Per le «non imprese» (secondo caso), la sentenza del Tribunale di Milano (sez. I civ., 20 marzo 1975 n. 1580), sia pure pronunciata a fronte del previgente art. 51, resta ineccepibile interpretazione dell'estensione: «l'espressa dizione della norma (art. 51 citato) non ammette dubbi sull'intento del legislatore di attribuire rilevanza determinante per l'appartenenza alla categoria di reddito contemplata l'esercizio professionale (ancorché non esclusivo) delle attività commerciali prese in considerazione, prescindendo, tuttavia, dal «modo» in cui il detto esercizio venga in concreto esplicato: vale a dire se in forma di organizzazione imprenditoriale oppure no ... l'inclusione nella norma dell'antinomica dizione («reddito di impresa» che deriva dall'esercizio di attività anche se non organizzate in forma d'impresa) sta per l'appunto ad esprimere la volontà della legge di includere nella categoria di reddito considerata anche tutti quei soggetti che, pur svolgendo quelle determinate attività di norma esplicate da imprese, imprenditori non sono». Quantomai opportuno, nel testo ricordato, appare il riferimento alle «attività di norma esplicate da imprese» che limita l'incontrollato proliferare di fattispecie cui appiccicare sempre e comunque il pensiero del legislatore.

I possibili casi da esaminare

Nel novero delle combinazioni possibili fra oggetto dell'attività (di impresa e non) e di forma della struttura (di impresa e non) si devono proporre, logicamente, altri due casi.

Quelli visti, intanto, sono:

oggetto dell'attività	forma della struttura	reddito
impresa	impresa	impresa
impresa	non impresa	impresa

Dei restanti che sono:

oggetto dell'attività	forma della struttura	reddito
non impresa	impresa	?
non impresa	non impresa	?

il primo è esaminato al secondo comma dello stesso art. 51 [«Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 cod. civ., tranne quelle organizzate prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari»] e riguarda l'ipotesi di «attività non di impresa gestita in forma di impresa», con due differenti possibili uscite. Se non vi sarà prevalente concorso di lavoro del soggetto e della famiglia sarà «reddito di impresa» ma non è dato capire — e, comunque, non è detto — come debba qualificarsi il reddito prodotto nell'alternativa.

oggetto dell'attività	forma della struttura	condizione	reddito
non impresa	impresa	lavoro proprio	impresa
non impresa	impresa	lavoro altrui	?

Non sarà ovviamente reddito fondiario né reddito di capitale e così nemmeno di lavoro dipendente. Non dovrebbe rientrare fra i «redditi diversi» e ciò perché l'art. 81 del testo unico, mentre mantiene, in un certo senso, la residualità propria dell'art. 76/597, opta risolutivamente per la evidenziazione analitica delle fattispecie da sottoporre a tassazione fra le quali non è inserita quella in esame. Non sarebbe nemmeno augurabile supporre, infine, l'inclusione di quel reddito fra quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 49 del testo unico sebbene l'evento paia scongiurato per svariati motivi fra cui, in primo luogo, perché non è detto e, nel campo delle leggi speciali, norme fiscali incluse, ciò che non si dice non si vuole (art. 13 preleggi); inoltre, perché si creerebbe una distorsiva sovrapposizione concettuale nel termine «lavoro autonomo», già oggi adoperato — talvolta, purtroppo, anche dal legislatore fiscale — con significati non sempre univoci e lineari e con grande confusione, insieme, di idee e di lessico.

L'ultimo caso («non impresa» nell'attività e nella forma) evidentemente si colloca totalmente al di fuori del discorso specifico dell'art. 51 ma dovrebbe essere tenuto ben presente quando si avesse riguardo all'attività dell'agente che non sempre è «impresa», ma solo quando la sua attività dia effettivamente luogo ad un'impresa commerciale, sia pure di carattere ausiliario, fra quelle indicate nell'art. 2195, n. 5, cod. civ.

Non si può, per ultimo, credere, alla luce di quanto sopra esaminato, che la nuova disposizione, introdotta dal legislatore al secondo comma, per derogare dal testo previgente possa contribuire a diradare la polemica sull'argomento oggetto del presente studio né ad infondere chiarezza ad un precetto — e ciò soprattutto quando lo si prenda come base di riferimento per l'ILOR — che resta equivoco se non ancor più discutibile che per il passato.

Il lavoro professionale e l'organizzazione di impresa

Da questo punto di vista, intanto si può osservare come già il contributo lavorativo del contribuente e dei suoi familiari sia parametro — se inteso in senso tipicamente «quantitativo» — che poteva ancora utilmente darsi all'epoca di emanazione del codice civile (1942) ma che è concetto irrevocabilmente «datato» e

sicuramente oggi da rivedere alla luce dello sviluppo economico attuale perché vi possono benissimo essere organizzazioni con scarsissimo apporto di lavoro e purtuttavia fortemente meccanizzate o robotizzate al punto da essere, anche di gran lunga, più rilevanti, in senso economico ed in termini di volume d'affari, di altre caratterizzate da prevalente impiego di manodopera. In altri termini, il fattore «lavoro» non ha più lo stesso significato di un tempo e deve essere rimosso, almeno se quel significato vuole essere mantenuto. Se in passato la presenza di larghe masse di «lavoro» poteva implicare la probabile esistenza dell'«impresa» — e quasi sempre vi era correlazione diretta: tanto più lavoro era impiegato nell'impresa, tanto maggiore doveva essere la dimensione dell'impresa — ora l'impresa si è notevolmente evoluta ed anche solo per sopravvivere ha dovuto sostituire al lavoro mezzi capitali e tecnologie avanzate. Ma anche a proposito dell'impiego di beni strumentali occorre badare ai reali termini del problema e con una prospettiva moderna. Il progresso tecnologico è momento di profondo cambiamento della società e cambiamento dei processi produttivi dell'azienda e della modalità di svolgimento della gestione dell'impresa ma anche dell'attività professionale. Non si può immaginare che gli spostamenti dell'agente, per l'abituale visita alla clientela, possano al giorno d'oggi avvenire non solo usando la diligenza del secolo scorso ma nemmeno ricorrendo al treno o all'autobus della nostra epoca. Il costo della sua funzione toccherebbe livelli proibitivi. Per lo stesso motivo, non è dato ritenere più possibile svolgere determinate attività professionali con strumenti antiquati e — in quanto superati — inutilmente ed eccezionalmente costosi. Il notaio userà quindi attrezzature per il trattamento automatico dei testi, l'ingegnere al regolo potrà sostituire un calcolatore, il commercialista installerà in studio un personal computer. Ma non certo per via di tali investimenti si dovrà pensare che il notaio, l'ingegnere od il commercialista svolgano una attività diversa da quella loro tipica professionale né che essi diano luogo alla formazione di un'impresa.

Una tale errata concezione porterebbe alla infondata conclusione di ritenere lo strumento capace di sostituirsi all'uomo. La macchina, specie nei primi periodi di notevole meccanizzazione, è stata soprattutto utilizzata nell'impresa perché il suo concorso bastava a migliorare la qualità e, soprattutto, la quantità del lavoro principalmente esecutivo, dato che la macchina risparmia lavoro umano. Al momento attuale, tuttavia, al principio della «sostituzione degli sforzi» si sovrappone il principio più evoluto ed assolutamente qualitativo della «integrazione degli sforzi» (l'uomo lavora al meglio integrando le proprie capacità con le macchine che la tecnologia gli offre) applicabile ma solo all'impresa ma, proprio per lo spessore qualitativo che lo distingue, anche al lavoro di tipo professionale.

Proprio con specifico riferimento all'ILOR, allora, la discriminante di fondo fra redditi di capitale (tassabili) e di lavoro (non tassabili) finisce con l'esaltare il diverso peso da attribuirsi ai due fattori di produzione per giudicare della tassazione stessa. Il metro di misura non può tuttavia ragionevolmente risiedere in un parametro fondamentalmente qualitativo (riferibile alla qualità delle persone che partecipano all'attività) ma riguardato come se avesse natura quantitativa e deve essere piuttosto di tipo quantitativo puro (quante inutili discussioni sono state spazzate via stabilendo nell'art. 68/597 la deducibilità delle manutenzioni entro il limite del 5% dei cespiti!) ed inoltre di necessità mirato sugli indicatori attuali specifici dell'impresa. L'impresa non è più o non è solo quantità di lavoro ma è

principalmente organizzazione, anche di beni strumentali. Così la clinica può essere un'impresa malgrado renda specifiche prestazioni della professione medica. L'attività del medico, professionale, è e resta invece «qualità» del lavoro e, indipendentemente dai beni strumentali usati (si pensi cosa resterebbe del cardiologo — per restare nell'esempio della medicina — ove fosse privato delle sofisticate e raffinate apparecchiature che non gli possono mancare) non può confondersi né scambiarsi per esercizio di impresa. Non che le anzidette considerazioni possano influire molto sull'ottica di chi auspica una tassazione ILOR indiscriminata per tutti gli agenti perché il proporre assiomaticamente «richiamo nell'art. 2195 = reddito di impresa» è concezione non destinata a mutare spontaneamente, ma che, malgrado sia noto il fatto che i principi giuridici sono prudentemente lenti a cambiare, all'attenzione del giurista, in un'era ormai post-industriale, siano sottoposti almeno quei connotati che caratterizzano la dinamica odierna dell'impresa, pare compito doveroso oltre che opportuno.

Tale ottica, nonostante sia giudicata dai suoi sostenitori assolutamente esaustiva, resta, dunque, il punto debole della teoria che vi si è costruita intorno, sia sotto il profilo giuridico, per il monotono riferimento all'art. 2195 cod. civ. — assunto come definitorio dell'impresa (e si è cercato più sopra di dimostrare che non lo è) — sia nei riguardi, dunque, propri della funzionalità e della realtà economica dell'impresa moderna.

Escludere una qualche minore attività — qualificata essenzialmente dal lavoro — dall'ambito delle imprese oppure, al contrario, equiparare ad impresa qualche altra minore attività — purché contraddistinta inequivocabilmente dai caratteri propri della «coordinazione economica in atto» indispensabili perché si abbia un'impresa — realizzerà, forse, una giustizia in qualche sommaria ma, se anche così dovesse essere, si tratterebbe pur sempre di una giustizia innanzitutto comprensibile, il che non sarebbe poco, ma altresì, per le mutate condizioni operative della gestione della vera impresa moderna, nemmeno tanto sbagliata in senso assoluto.