

# Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

ragionieri commercialisti, revisori legali

## E' ancora dovuta l'IRAP da professionisti e piccoli imprenditori?

L'imposta regionale sulle attività produttive è stata istituita con la riforma Visco (Legge 662/1996, art. 3, c. 143-144) come misura di razionalizzazione e semplificazione in materia impositiva e introdotta dal Decreto Legislativo 446/1997. La sua istituzione ha comportato l'abrogazione dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, di quella locale sui redditi, dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese, di arti e professioni, della tassa sulla concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA, nonché di alcuni contributi per il Servizio Sanitario Nazionale.

Per espressa disposizione dell'art. 2 del Decreto Legislativo 446/1997 "presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di un'attività **autonomamente organizzata** diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta".

Con sentenza 156/2001 la Corte Costituzionale ha ribadito che l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce il **valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate**. Ha stabilito inoltre l'assoggettabilità dei lavoratori autonomi all'imposta solo a condizione che siano dotati di un'**autonoma organizzazione** per l'esercizio della loro attività.

Secondo la Suprema Corte (26991/2014) il significato della nozione di autonoma organizzazione - introdotta nella disciplina dell'IRAP dalla modifica recata dal Decreto Legislativo 137/1998, art. 1 - è stato individuato dalla stessa Corte di Cassazione a partire dalle sentenze 3672, 3673, 3674, 3675, 3676, 3677, 3678, 3679 e 3680 del 16 febbraio 2007, secondo un duplice approccio.

**In primo luogo**, di tale nozione è stata fornita una **definizione astratta**, secondo formule variamente modulate, di cui vengono riportate le più significative:

- "l'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente; non, quindi, un mero ausilio della attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP" (3672/2007);
- "un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui" (3673/2007);
- "un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo vale a dire, una struttura riferibile alla combinazione di fattori produttivi, funzionale all'attività del titolare" (3675/2007);
- "uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità ..... ovverosia un quid pluris che secondo il comune sentire, del quale il Giudice di merito è portatore ed interprete, sia in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista" (3676/2007);
- "una struttura organizzativa esterna del lavoro autonomo e cioè quel complesso di fattori dei quali il professionista si avvale e che per numero ed importanza sono suscettibili di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al suo know-how" (3678/2007).

# Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

ragionieri commercialisti, revisori legali

**In secondo luogo, le suddette formule astratte sono state riempite di significato concreto** con un approccio empirico-induttivo, vale a dire **mediante l'indicazione di talune circostanze di fatto valutate** come di per se stesse **idonee a manifestare la sussistenza del requisito impositivo dell'autonoma organizzazione. Tali circostanze sono state individuate**, in numerosissime pronunce della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (12108 e 12111 del 2009), **nel fatto che il contribuente:**

- **non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse** (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione);
- **impieghi beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l'esperienza comune, costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione;**
- **si avvalga, alternativamente, in modo non occasionale di lavoro altrui.**

Nelle citate sentenze del 16 febbraio 2007 la Cassazione ha precisato che **l'accertamento in concreto del requisito dell'autonoma organizzazione spetta al Giudice di merito** ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato.

I giudici della Suprema Corte (Sentenza 26991/2014) hanno osservato che, mentre la **definizione astratta** della nozione normativa di autonoma organizzazione costituisce il risultato dell'individuazione del significato precettivo del Decreto Legislativo 446/1997, art. 2 offerto dalla Corte nell'esercizio della propria funzione nomofilattica (cioè quella di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge) - l'enumerazione dei **"fatti indice"** sopra menzionati si risolve nella definizione di criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque pertiene al Giudice di merito. Infatti, come precisato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 156/2001, **l'accertamento degli elementi di organizzazione, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto.**

Tanto premesso, ritiene il Collegio che, ferma restando la definizione normativa di autonoma organizzazione scolpita nelle formulazioni sopra riportate, il "fatto indice" costituito dall'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui non possa essere considerato di per sé solo (secondo un giudizio aprioristico che prescinda da qualunque valutazione di contesto e da qualunque apprezzamento di fatto in ordine al contenuto ed alle concrete modalità di svolgimento della prestazione lavorativa) manifestazione indefettibile della sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione.

Proprio dalla natura reale, e non personale, dell'imposta - sottolineata nella sentenza della Corte Costituzionale 156/2001, laddove si evidenzia che **l'IRAP colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate** - discende infatti che la nozione di autonoma organizzazione si definisce, come emerge dagli stralci giurisprudenziali sopra trascritti, in termini di **"contesto organizzativo esterno", diverso ed ulteriore rispetto al mero ausilio della attività personale e costitutivo di un quid pluris** che secondo il comune sentire (del quale il Giudice di merito è portatore ed interprete) sia **in grado di fornire un apprezzabile apporto al professionista.** In questa prospettiva, è allora necessario verificare se la prestazione lavorativa sia effettivamente idonea ad integrare, in concorso con altri fattori, "un contesto organizzativo esterno" rispetto all'operato del professionista (ossia, per il suo contenuto, o anche soltanto per la sua rilevanza quantitativa, fornisca al medesimo un apporto ulteriore rispetto alla di lui personale attività), oppure costituisca un **mero ausilio di tale attività**, vale a dire una mera agevolazione delle relative modalità di svolgimento. Tale verifica (proseguono i Giudici del palazzaccio) deve essere condotta alla stregua del medesimo criterio già formalizzato dalla Corte con riferimento all'impiego

# Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

ragionieri commercialisti, revisori legali

di beni strumentali, ossia il **criterio dell'eccedenza rispetto al minimo indispensabile** secondo l'id quod plerumque accidit. Si tratta, cioè, di **accertare, caso per caso, se l'apporto del lavoro altrui ecceda l'ausilio minimo indispensabile**, secondo la comune esperienza, **per lo svolgimento di una determinata attività professionale**. Tale accertamento compete al Giudice di merito e si risolve in una valutazione - censurabile in Cassazione solo sotto il profilo del vizio motivazionale di cui all'articolo 360 Codice di Procedura Civile, comma 1, n. 5 - di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica, secondo il comune sentire, del quale, come persuasivamente sottolineato nella motivazione della Cassazione 3677/2007, proprio il Giudice di merito è portatore ed interprete. Alla stregua delle considerazioni che precedono non può quindi condividersi l'assunto - sul quale si fonda il ricorso della difesa erariale - secondo cui incorrerebbe nel vizio di violazione di legge (Decreto Legislativo 446/1997, art. 2) la negazione del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione in capo ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio sanitario nazionale che si avvalga delle prestazioni di una lavoratrice dipendente addetta alla segreteria.

Come infatti questa Corte (affermano sempre i giudici con la sentenza 26991/2014) ha già avuto modo di precisare nella sentenza 22024/2013, l'automatica sottoposizione ad IRAP del lavoratore autonomo che disponga di un dipendente (qualsiasi sia la natura del rapporto e qualsiasi siano le mansioni esercitate) vanificherebbe l'affermazione di principio desunta dalla lettera della legge e dal testo costituzionale secondo cui **il Giudice deve accertare in concreto se la struttura organizzativa costituisca un elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito**, tale da escludere che l'IRAP divenga una (probabilmente incostituzionale) tassa sui redditi di lavoro autonomo. Pertanto - premesso che, in linea astratta, non può affermarsi che l'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di prestazioni segretariali costituisca di per se stesso (a prescindere da qualunque analisi qualitativa e quantitativa di tali prestazioni) un indice indefettibile della presenza di un'autonoma organizzazione, dovendosi al contrario ritenere che l'apporto di un collaboratore che apra la porta o risponda al telefono, mentre il medico visita il paziente o l'avvocato riceve il cliente, rientri, secondo l'id quod plerumque accidit, nel minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale - **compete al Giudice di merito apprezzare, con un giudizio di fatto, se nel caso concreto, per le specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni segretariali di cui il professionista si avvale, le stesse debbano giudicarsi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività professionale**.

Questa l'esauriente sentenza 26991/2014 della Corte di Cassazione, Sezione 6 Civile.

Di seguito una sintesi di alcune sentenze ed ordinanze della Cassazione sul dibattuto argomento:

➤ S. 3678/2007 e S. 12108/2009

Il presupposto impositivo IRAP emerge soltanto quando l'organizzazione non è limitata al minimo indispensabile e integra una struttura in grado di funzionare anche in assenza del titolare.

➤ S. 8838/2009

Viene respinto il ricorso dell'Agenzia in quanto è in vero mancante una concreta organizzazione di risorse materiali ed umane autonomamente suscettibili di produzione di valore aggiunto, attribuendo connotati di stabile organizzazione ad elementi privi di consistenza materiale, ma unicamente riconducibili alle doti personali dell'esercente l'arte o la professione.

➤ S. 21989/2009 e S. 14379/2010

L'autonoma organizzazione deve consistere in un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui e in grado di potenziare l'attività intellettuale del professionista.

➤ O. 13048/2012

Anche in presenza di beni strumentali (strumenti di diagnosi) per quanto complessi e costosi, si deve ritenere che rientrino nelle attrezzature usuali (o che dovrebbero esserlo) per i medici di

# Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

ragionieri commercialisti, revisori legali

base; dal momento che ad essi si chiede di svolgere una delicata funzione di primo impatto a difesa della salute pubblica. Accoglie il ricorso del contribuente.

➤ O. 14853/2012

Il presupposto impositivo dell'IRAP richiede un'autonoma organizzazione, vale a dire un'organizzazione che sia in grado di operare anche in assenza del professionista.

➤ S. 12967/2013

Il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni, esclusi i casi di soggetti inseriti in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, non deve essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, ma in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui.

➤ O. 27032/2013

Redditi professionali assai elevati non costituiscono di per sé sintomo sufficiente dell'esistenza di un'autonoma organizzazione.

➤ S. 27213/2013

Viene accolto il ricorso del contribuente in quanto non va attribuito rilievo decisivo ai compensi percepiti dall'avvocato negli anni di imposta e alle spese dalla medesima contribuente sostenute, non per l'acquisto di beni strumentali, ma essenzialmente per spostamenti e viaggi, anche all'estero, elementi questi inidonei ad individuare il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione potendo essi anche ricollegarsi all'esercizio dell'attività professionale senza alcuna effettiva organizzazione di capitali e lavoro altrui.

➤ O. 2967/2014

Il medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale non è soggetto all'IRAP neppure quando utilizza due studi. L'utilizzazione di due studi costituisce "uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell'attività professionale autonoma".

➤ O. 10173/2014

Una vasta clientela e la presenza, nello studio professionale, di un dipendente non possono ritenersi indice di stabile organizzazione, salvo che non si dimostri che il professionista impiega beni strumentali eccedenti le quantità che costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività e che la prestazione lavorativa del terzo sia tale da incidere significativamente sulla produzione di reddito.

➤ S. 11919/2014

L'ammontare del reddito in sé considerato è irrilevante ai fini di ritenere o meno la esistenza di un'autonoma organizzazione.

➤ S. 961/2015

Il Giudice di merito non può desumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione dal solo fatto che l'esercente un'attività artistica disponga di un agente e stipuli contratti con una società organizzatrice di spettacoli, senza estendere l'accertamento alla natura, ossia alla struttura e alla funzione, dei due rapporti giuridici e senza prendere in esame le prove fornite dal contribuente. Considerazioni simili devono farsi riguardo alla posizione di uno sportivo che dispone di contratti con società estere per la cura dell'immagine e dell'attività agonistica e che, per loro tramite, stipula contratti con sponsor e scuderie, il che non pare di per sé stesso sufficiente a dimostrare che il contribuente svolga la propria attività agonistica attraverso forme di organizzazione propria.

# Studio Associato Renata SELLA & Fausto GALLO

ragionieri commercialisti, revisori legali

\*\*\*\*\*

Conclusivamente, tirando le somme si può affermare che, dopo tantissime pronunce delle Commissioni Tributarie e della Corte di Cassazione, attualmente sul piano concreto non è ancora stato definito, con indicazioni oggettive e certe, il ricorrere dell'autonoma organizzazione.

Nell'incertezza del vastissimo contenzioso tributario ognuno dice la sua circa: l'attività organizzata, l'autonoma organizzazione, l'impiego di beni strumentali e del lavoro altrui, l'esistenza del valore aggiunto, l'entità delle spese sostenute, dei compensi, del reddito, la presenza/assenza di un contesto organizzativo esterno, ecc.

In altri termini, al contribuente non è ancora dato sapere, con ragionevole certezza, quando l'imposta non sia dovuta.

Continuare ad affidare al Giudice di merito l'accertamento dell'esistenza del presupposto impositivo, caso per caso, non pare sia strada ancora percorribile. Ciò, non solo nell'interesse del contribuente, ma anche della collettività per i costi che una simile incertezza comporta.

E' pertanto necessario, per la dovuta chiarezza, che la norma venga riscritta indicando espressamente il ricorrere del presupposto dell'imposta, fornendo criteri e valori predeterminati, quali: indici, parametri, grandezze, numeri.

Potrebbe, ad esempio, essere detto che l'attività del professionista o dell'imprenditore, esercitata in forma individuale, ovvero associata o societaria, è soggetta ad IRAP se supera due dei seguenti importi:

- € 40.000 per le spese dei collaboratori dipendenti e non;
- € 60.000 di valore complessivo dei beni strumentali;
- € 100.000 di volume d'affari.

Il peso dei beni strumentali dovrebbe essere quello previsto ai fini delle imposte dirette; così, ad esempio, per le auto andrebbero considerati i limiti di cui all'art. 164 del D.P.R. 917/1986.

Per gli studi associati e le società, i limiti dovrebbero essere moltiplicati per il numero dei partecipanti.

Diversamente, nell'ipotesi in cui non si intenda considerare alcun limite, potrebbe essere prevista un'ulteriore deduzione del valore della produzione di € 100.000 spettante per il titolare dello studio individuale e moltiplicata per ciascun associato/socio dell'associazione professionale/società.

La riscrittura della norma si rende indispensabile anche perché non appare equo affidare la sorte del tributo, prima, all'interpretazione del contribuente e, successivamente, a quella del Giudice tributario in totale assenza di quantificazioni certe predeterminate.

Appare inoltre necessario eliminare la presunzione assoluta del presupposto impositivo per le società e gli enti, contenuta attualmente nella norma, stante il fatto che anche per detti soggetti non sempre l'attività è autonomamente organizzata.

Già lo scorso anno la Legge 11 marzo 2014, n. 23, intitolata "**Delega al Governo** recante disposizioni **per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita**" ha stabilito, all'art. 11, che nell'ambito dell'esercizio della delega, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive.

Speriamo che il provvedimento arrivi presto e che non si limiti a delineare astratte fattispecie, ma indichi valori e parametri.

Articolo scritto da Fausto Gallo il 13 febbraio 2015.