

I PROFESSIONISTI E L'IRAP

Il quesito posto rappresenta una dei casi più controversi della materia fiscale afferente i liberi professionisti. Infatti da tempo si parla di una revisione dell'IRAP, in quanto viene considerata un'imposta che frena lo sviluppo economico del Paese.

Normativa di riferimento

L'IRAP, come disciplinata dal DLgs. 15.12.97 n. 446, rappresenta *“l'imposta regionale sulle attività produttive esercitate nel territorio delle regioni”*; essa, prosegue l'art. 1, *“ha carattere reale e non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi”*.

Presupposto dell'imposta, puntualizza l'art. 2, *“è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”*, salvo poi indicare una serie di soggetti la cui attività è sempre assoggettata ad IRAP. Tali sono le società, gli enti e gli organi e amministrazioni dello Stato. Ne consegue che per gli altri soggetti, tra cui l'art. 3, co. 1 lett. c) annovera *“le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'art. 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del medesimo testo unico”*, l'applicazione dell'IRAP è subordinata alla presenza dei due requisiti anzidetti.

Con riguardo all'organizzazione, la **relazione governativa** al decreto istitutivo dell'IRAP ha precisato che *“dal punto di vista giuridico costituzionale, presupposto dell'IRAP sarebbe, più puntualmente, l'esercizio di attività organizzate, che si esprimono in sequenze di atti e comportamenti coordinati e programmati al conseguimento di fini unitari stabilmente perseguiti. L'organizzazione si risolve, per il suo titolare, in disponibilità di beni e in prestazioni economicamente valutabili, corrispondenti alla potenzialità produttiva dell'organizzazione stessa. Sotto questo profilo, l'esercizio di attività organizzata può essere assunto a indice di capacità contributiva, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento dei tributi vigenti”*.

Con riguardo all'abitudine, invece, è definibile come tale l'attività regolarmente esercitata con continuità e sistematicità.

Dottrina e Giurisprudenza

L'IRAP, come detto, **si basa sull'organizzazione**, indice di una maggiore capacità contributiva **in quanto un'attività organizzata può dare reddito anche nel caso di impedimento temporaneo o perfino definitivo del suo titolare**. Ciò che però non convince la dottrina e la giurisprudenza recente è la sua applicazione a qualsiasi attività di lavoro autonomo a prescindere dal reale impiego di una qualche forma di organizzazione. Anche l'ILOR, si diceva, poggiava sull'organizzazione ma, a differenza dell'IRAP, **non coinvolgeva l'area del lavoratore autonomo e delle imprese minori**.

Ad aprire una piccola crepa nel sistema dell'IRAP, dubitando della sua applicabilità ai lavoratori autonomi minori, era stata la **Corte Costituzionale**, con la sentenza 156/2001. Una crepa che si è poi trasformata in una falla che continua ad allargarsi.

La **Corte Costituzionale** ai fini dell'effettiva debenza del tributo da parte dei **professionisti**, ha di fatto introdotto la necessità di **verificare di volta in volta** l'integrazione del requisito dell'autonoma organizzazione nello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo. Nell'occasione, la Corte ha sostenuto che *“mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui”*.

In base all'affermazione della Corte Costituzionale l'esercizio delle professioni cosiddette protette, cioè quelle per l'esercizio delle quali è necessaria l'iscrizione all'ordine professionale, **non integra mai automaticamente** il presupposto per l'applicazione dell'IRAP. In ambito fiscale l'attività di lavoro autonomo e quella d'impresa sono disciplinate separatamente perché caratterizzate da una differente natura: l'attività d'impresa si basa, infatti, sull'organizzazione che è data da un complesso di beni strumentali funzionalmente collegati tra loro al fine dell'esercizio dell'impresa, tanto da assumere le caratteristiche di un *quid pluris* rispetto all'attività di lavoro personale dello stesso imprenditore; detta organizzazione è di regola assente per ciò che riguarda l'esercizio delle professioni intellettuali, caratterizzate come sono dal requisito **dell'intuitu personae**. Ne consegue che nell'esercizio delle professioni intellettuali è, in via di principio, assolutamente non configurabile l'esistenza di un'organizzazione di beni che possa funzionare **separatamente e indipendentemente dall'intervento del professionista**, dovendo essere prevalente la sua personale attività professionale rispetto all'eventuale utilizzazione di qualsivoglia organizzazione di beni strumentali, che non potrà mai essere sostitutiva dell'attività medesima. Ne deriva così che ai fini IRAP rileva la presenza di un'organizzazione d'impresa e questa non è data dal coordinamento e dall'organizzazione più o meno complessa di cui è capace il professionista per migliorare

o rendere più agevole lo svolgimento del proprio lavoro, ma da quella organizzazione, autonoma rispetto al lavoro professionale, **capace di spersonalizzare l'attività svolta** e di fornire come struttura a se stante quella prestazione professionale che connota l'attività professionale tipica del professionista.

La legge 11 marzo 2014, n. 23, aveva delegato al Governo la emanazione di norme volte a "chiarire 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**" (art. 11 secondo comma). Ed in questa disposizione si poteva scorgere il recepimento di una linea interpretativa giurisprudenziale che tende a sottrarre all'imposta **"i professionisti, gli artisti e i piccoli imprenditori"**. Il legislatore delegato, invece, ha preferito **non "attivare" la delega**. E la spinta verso un "ammorbidente" dell'IRAP è stata vagliata non dal legislatore, ma **dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione**.

CASSAZIONE

La sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 9451 del 10 maggio 2016, enuncia la seguente massima: con riguardo al presupposto dell'IRAP, il **requisito dell'autonoma organizzazione** – previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446 -, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, **ricorrere** quando il contribuente:

- a) sia, sotto qualsiasi forma, **il responsabile dell'organizzazione** e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;
- b) **impieghi beni strumentali** eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, **il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione**;
- c) si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che **espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive**.

A valle della sentenza delle sezioni unite si è prodotta una copiosa giurisprudenza di legittimità, a seguito del persistere da parte degli Uffici Finanziari di accertamenti che continuano a non riconoscere l'esenzione da IRAP a quelle attività di lavoro autonomo che a loro dire hanno un'autonoma organizzazione.

Più in particolare alcune pronunce degli stessi giudici di legittimità, emanate nel corso del 2016, avevano delineato i confini dell'autonoma organizzazione,

affermando che il valore assoluto dei compensi (Cass., se. 6-5, n. 22705 del 2016) e dei costi, ed il loro reciproco rapporto percentuale, **non rappresentano elementi utili per desumere il presupposto impositivo in questione**, atteso che, da un lato, i compensi elevati possono essere indice del mero valore ponderale specifico dell'attività esercitata e, dall'altro, le spese consistenti possono derivare da costi strettamente afferenti all'aspetto personale (es. studio professionale, veicolo strumentale, etc.), rappresentando in tal modo un mero elemento passivo dell'attività professionale, non funzionale allo sviluppo della produttività e non correlato all'implementazione dell'aspetto organizzativo (Cass., sez. 6-5, n. 23557 del 2016; Cass., sez. 6-5, n. 23552 del 2016).

I giudici di legittimità hanno continuato ad esprimersi sull'IRAP anche nel 2018 come dalle seguenti ordinanze.

Cassazione Civile Sentenza 18 gennaio 2018 n. 1089

La Corte di Cassazione, **respingendo il ricorso del contribuente**, ha affermato che il presupposto dell'“autonoma organizzazione”, richiesto dall'art. 2 del d.lgs. n. 446 del 1997, ricorre quando il professionista responsabile dell'organizzazione si avvalga, pur senza un formale rapporto di associazione, della collaborazione di un altro professionista (nella specie, del coniuge), stante il presumibile intento di giovare delle reciproche competenze, ovvero della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio.

Corte di Cassazione n. 6439, depositata in data 15 marzo 2018.

I presupposti per l'applicazione dell'IRAP sono la sussistenza di un'autonoma organizzazione alla quale fa capo il contribuente, l'utilizzo di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della propria attività e l'eventuale impiego di più di un collaboratore. Da contro, **l'elevato reddito dichiarato e le rilevanti spese sostenute sono dati che, da soli, appaiono irrilevanti ai fini IRAP**.

Cassazione Civile ordinanza 4 aprile 2018 n. 8189

Non sussiste il requisito **dell'autonoma organizzazione**, presupposto impositivo per l'IRAP, se il professionista (odontoiatra) lavora presso **un solo studio attrezzato**, avvalendosi di una segretaria, con entità di compensi a terzi e beni strumentali **in linea con l'attività del proprio settore**.

Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 10916 del 7 maggio 2018

Il professionista è soggetto passivo IRAP quando si avvale di un'autonoma organizzazione, costituita da risorse umane, economiche e mezzi adeguatamente organizzati, per l'esercizio della propria attività lavorativa. Inoltre, puntualizza la Corte di Cassazione è necessario che la predetta faccia capo al lavoratore, sia dal

punto di vista organizzativo, sia da quello operativo. **A tal fine un medico che, per svolgere la professione, utilizza strutture e macchinari di terzi, da quali ricava il dovuto profitto, non deve versare il tributo.**

Corte di Cassazione ordinanza n. 15870 del 15 giugno 2018

Il requisito della autonoma organizzazione **non ricorre** quando il contribuente responsabile dell'organizzazione **impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile allo esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive.**

CONCLUSIONI

Sebbene le predette ordinanze emanate nel solco della sentenza dei giudici di legittimità a Sezioni Unite, ridefiniscono con maggiore chiarezza gli ambiti applicativi dell'imposta, fornendo anche una indicazione quantitativa certa (l'unità di misura minima per i collaboratori e beni strumentali indispensabili all'esercizio dell'attività) - siano da accogliere favorevolmente, le stesse non possono essere considerate alla stregua di un punto di svolta, realmente risolutivo, dell'annosa questione tra impiego di lavoro altrui ed assoggettabilità ad IRAP.

Infatti, sarà pur sempre rimesso al giudice di merito l'accertamento della sussistenza del requisito di "autonoma organizzazione", per cui il venir meno del suddetto automatismo non potrà limitare la facoltà, per le Amministrazioni Finanziarie, di presumere che il collaboratore svolga non solo mansioni di tipo generico, bensì fornisca un apporto in grado di "potenziare" le capacità del singolo professionista.
