

“Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive”.

Intervento di sabato 17 gennaio 2015

Osservazioni sui più recenti sviluppi della giurisprudenza di legittimità in tema di IRAP, con particolare riferimento al riconoscimento di un’attività autonomamente organizzata in capo al lavoratore autonomo che si avvale non occasionalmente dell’apporto lavorativo di terzi.

di Marco Armellino

Funzionario presso l’Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del
Piemonte, Ufficio Legale.

L’IRAP è un istituto di interesse quotidiano per cittadini, imprese e professionisti, e la cui regolamentazione ha sinora lasciato aperti numerosi spazi interpretativi.

In questo contesto, e allo stato attuale della normazione, l’operato dei giudici di merito ha un ruolo essenziale, e la produzione giurisprudenziale della Suprema Corte rappresenta un contributo imprescindibile.

In un siffatto scenario, l’Agenzia delle Entrate deve perseguire il compito, irrinunciabile e particolarmente delicato, di tutelare l’interesse delle casse erariali rispettando nel contempo principi quali la capacità contributiva e la legittimità dell’azione amministrativa.

Questo porta attualmente l’Erario a rigettare in particolare quell’impostazione, spesso proposta dal contribuente in sede contenziosa, che vorrebbe l’IRAP come “imposta speciale sulle attività organizzate in modo ampio e complesso”, e a ribadire fermamente come si tratti invece di un’imposta generale sulle attività produttive, le quali si esercitano di norma attraverso un’attività autonomamente organizzata, restando salvi da imposizione soltanto i casi specifici in cui il lavoratore autonomo (l’assenza della c.d. autonoma organizzazione non è pacificamente configurabile per l’attività di impresa) si avvalga esclusivamente dei mezzi indispensabili per lo svolgimento della propria attività.

Si ritiene che su tale punto le recenti posizioni dell’amministrazione finanziaria siano state, nella grande maggioranza dei casi, in forte sintonia con i principi espressi dalla Consulta (con la nota sentenza 156/2001) e dalla Suprema Corte sin dalle sentenze pronunciate nei primi c.d. *IRAP day*.

Si premette che la posizione dell’Agenzia delle Entrate, sull’argomento, tanto sul piano sostanziale che su quello dell’attività difensiva in sede contenziosa, è tuttora rappresentata dalle **circolari n. 45 del 13 giugno 2008 e n. 28/E del 28 maggio 2010**, alle quali si deve in ogni caso rinviare.

Onde mettere a frutto l’occasione rappresentata dall’incontro odierno, si procederà qui a una breve esposizione circa le pronunce giurisprudenziali recenti e il loro contemperamento con la posizione erariale, scegliendo di porre in particolare evidenza la problematica relativa alla valutazione, con riferimento ai lavoratori autonomi, circa la presenza del requisito dell’attività autonomamente organizzata, notoriamente introdotto dall’art. 2 dlgs 446/1197 .

Si potrà notare come la posizione erariale sia armonica con quella della giurisprudenza di legittimità anche recente o recentissima, salva l’adesione alle tesi maggiormente favorevoli all’erario in caso di orientamenti oscillanti da parte della Suprema Corte, tanto che la sua esposizione può agevolmente venire effettuata tramite il rimando alle pronunce giurisdizionali che confermano le tesi erariali.

Solo con riferimento ad alcune recenti pronunce della Suprema Corte (da ultime quelle, recentissime, intervenute alla fine dell’anno 2014), saranno necessarie alcune annotazioni, in attesa dell’emanazione di eventuali documenti di prassi che esprimano una posizione ufficiale dell’amministrazione sugli importanti aspetti evidenziati dalla Cassazione in tali sedi.

Si farà riferimento in particolare alle pronunce emanate in data 19 dicembre 2014 (ud. 4 dicembre 2014), quali la n. 26991, Cass. Civile, sez. VI, che induce a importanti riflessioni circa la relazione tra il requisito organizzativo e l’utilizzo di prestazioni lavorative fornite da terzi.

Presupposto dell’attività autonomamente organizzata e utilizzo di prestazioni lavorative di terzi da parte del lavoratore autonomo.

Come è noto, in forza dell’art. 2 D.lgs. 446/1997 il presupposto impositivo dell’IRAP è individuato nell’esercizio abituale di una attività **autonomamente organizzata** diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

La Corte di Cassazione, con orientamento consolidato sin dalle sentenze del 2007, ha affermato che il requisito dell’autonoma organizzazione sussiste tutte le volte in cui il contribuente che eserciti l’attività di lavoro autonomo:

“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 le quantità che secondo l'id quod plerumque accidit costituiscono nell'attualità il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività anche in assenza di organizzazione **oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui***".

In applicazione di tale principio di carattere generale, la giurisprudenza di legittimità ha attribuito rilievo in positivo all'impiego di personale dipendente, anche *part-time*

Sull'impiego di personale dipendente, si richiama la recente **sentenza 19 marzo 2014, n. 6383** nella quale la Corte di Cassazione, Sezione V, ha censurato la sentenza della CTR affermando che "*... i giudici di merito si sono limitati a dichiarazioni generiche senza argomentare sui 'fatti' oggettivi risultanti dal Quadro RE del Modello Unico ed in particolare -senza in alcun modo considerare alcuni fatti che, alla luce della giurisprudenza sopra citata, assumono carattere decisivo (ad esempio la voce di spesa relativa a compensi per lavoro dipendente) ...*".

Si veda anche la più recente pronuncia **2 aprile 2014, n. 7609**, nella quale la Sezione V della Suprema Corte – in relazione ad una fattispecie concernente l'istanza di rimborso dell'imposta da parte di un professionista - ha affermato che "*... lo svolgimento di una libera professione come quella di medico, avvocato, commercialista, ragioniere, geometra, consulente, si colloca al di fuori dell'area di applicazione dell'IRAP solo a condizione (da provare da parte del contribuente e da accertare da parte del giudice di merito) che il professionista operi senza dipendenti (a prescindere dalla circostanza che essi siano o meno in grado di sostituire il professionista medesimo) ...*".

Nella specie, si trattava di personale a tempo parziale con mansioni di segreteria (v. anche sentenza **2 aprile 2014, n. 7610**).

Inoltre, con la recentissima sentenza **16 maggio 2014, n. 10754**, la Suprema Corte ha affermato che "*l'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche se per un tempo limitato e pagando un corrispettivo non elevato, è costantemente reputato significativo indice di organizzazione autonoma (fra varie, Cass., ord. 12 luglio 2012, n. 11892; Cass., ord. 6 dicembre 2011, n. 26161; Cass., ord. 17 settembre 2009, n. 20001; rilevano altresì Cass. 20 ottobre 2010, n. 21563 e Cass. 6 aprile 2009, n. 8265, per le quali l'assoggettabilità ad Irap non è esclusa dalla circostanza che la collaborazione sia part-time e Cass. 20 luglio 2009, n.16855, ad avviso della quale non rileva che il ricorso a lavoratori subordinati sia in qualche modo obbligato)*".

La Suprema Corte ha altresì precisato che l'apporto lavorativo configura attività autonomamente organizzata anche in difetto di un rapporto di lavoro dipendente.

Assume rilievo infatti anche l'utilizzo di lavoro altrui prestato tramite collaborazioni coordinate e continuative, "*che, agli effetti organizzativi sono equivalenti a personale dipendente*" (ordinanza 15 novembre 2011, n. 23906).

Si fa riferimento, ad esempio, alle ipotesi in cui il professionista **eroga compensi a terzi per lo svolgimento di incombenze tipiche dell'attività** (v. ordinanza 4 novembre 2011, n. 23002).

In tal senso, si richiama la recente sentenza 12 aprile 2013, n. 8962, nella quale la Corte di Cassazione ha affermato che – alla stregua dei principi generali ormai consolidati – *“... l'impiego non occasionale di lavoro altrui deve ritenersi di per sé integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione; si veda, in particolare, Cass. 10151/10: ‘In tema di IRAP, il ricorso al lavoro di terzi per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata, , non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di fornitura’”*.

Sembra qui evidente e condivisibile la volontà della giurisprudenza di valorizzare un'accezione sostanziale e non formale dell'organizzazione.

Inoltre, il suesposto orientamento giurisprudenziale è stato confermato in una recentissima pronuncia (sentenza 7 maggio 2014, n. 9790), con la quale i giudici di legittimità hanno affermato che *“Secondo il consolidato orientamento di questa Corte (...), conforme all'indirizzo espresso dalla Corte costituzionale e pienamente condivisibile e che va dunque riaffermato, nonostante qualche isolato precedente contrario (Cass. n. 22024/2013), l'impiego non occasionale di lavoro altrui, deve ritenersi di per sé integrativo del requisito dell'autonoma organizzazione, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di collaborazione (...)”*.

Ad avviso della Suprema Corte, infatti, *“In presenza di detto requisito si è dunque necessariamente in presenza di una struttura organizzativa avente rilevanza esterna e che richiede un'attività di coordinamento dei diversi fattori produttivi da parte del professionista, si da assorbire e rendere superfluo la valutazione complessiva degli altri fattori e del valore dei beni strumentali complessivamente impiegati”*. In conclusione, i giudici di legittimità hanno cassato la sentenza della CTR *“che ha al contrario affermato l'irrilevanza, ai fini della valutazione del requisito dell'autonoma organizzazione, dell'eventuale apporto di lavoro dipendente o di collaborazioni continuative esterne nell'attività del professionista ...”*.

Il caso dei medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale.

Con specifico riferimento alla categoria dei medici di base convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale, si richiama la giurisprudenza della Sezione

tributaria della Suprema Corte, secondo cui sussiste il presupposto dell'autonoma organizzazione laddove il medico si avvalga di personale dipendente (cfr sentenza 2 aprile 2014, n. 7610).

La Suprema Corte, infatti, ha più volte ribadito che la disponibilità “*di uno studio, avente le caratteristiche e dotato delle attrezzature indicate nell'art. dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale ... rientrando nell'ambito del 'minimo indispensabile' per l'esercizio dell'attività professionale, ed essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra di per sé, in assenza di personale dipendente, il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo...*” (v. sentenza 15 maggio 2013, n. 11661; ordinanza 28 aprile 2010, n. 10240).

Ex multis, anche con il mezzo dell'ordinanza (n. 11129 del 19 maggio 2011), la Corte di Cassazione ha censurato la decisione dei giudici regionali che, confermando la sentenza di primo grado aveva dichiarato insussistenti i presupposti impositivi IRAP, per essere “*pervenuta alle rassegnate conclusioni con argomentazione inadeguata trascurando la specifica indicazione degli elementi di fatto offerti dalla fattispecie e, segnatamente, l'impiego di personale dipendente sulla base dell'affermazione che l'attività professionale del medico deve ritenersi esente da IRAP anche nei casi in cui si avvalga di lavoratori dipendenti o di beni strumentali nonché dell'apodittica asserzione che i medici di base convenzionati con le Aziende Sanitarie Locali non sono soggetti all' IRAP poiché non svolgono un'attività autonomamente organizzata, essendo la stessa organizzata con decreti dell'ASL*”.

A tal fine, rileva anche la presenza di un collaboratore *part-time* per poche ore al giorno, come affermato dalla Corte di Cassazione nell'ipotesi di un inserviente con collaborazione per due ore al giorno (ordinanza cit. n. 17598 del 2011) e di una segretaria (v. sentenza cit. n. 7610 del 2014).

Circa i contributi giurisprudenziali più recenti sulla rilevanza dell'apporto lavorativo di terzi.

Sembrano meritare una particolare attenzione alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione che riservano alle tematiche qui trattate un approfondimento particolare, e per alcuni versi inedito.

Nel solco di queste pronunce, si ritiene qui in particolare di esaminare la sentenza della Cassazione Civile, Sez. VI – n. 26991 del 19 dicembre 2014.

La pronuncia, che per un verso non appare rinnegare e anzi richiama in diversi punti le precedenti posizioni del Giudice di legittimità, offre d'altro canto elementi assolutamente meritevoli di attenzione e che sembrano esortare a non

interrompere l'analisi e la discussione anche su principi che si potevano pensare come consolidati.

Consapevoli che la sintesi non renderà piena giustizia al testo della sentenza, sembra di potersi affermare che la Suprema Corte, nella pronuncia in esame, abbia in particolare evidenziato:

- che il “fatto indice” costituito dall'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui non può essere di per sé solo, in difetto di qualunque valutazione, manifestazione indefettibile della sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione;
- che si impone nel giudizio di merito un'indagine sulle concrete modalità di svolgimento della prestazione lavorativa onde appurare se la stessa comporti la “mera agevolazione” delle modalità di svolgimento dell'attività del professionista, ovvero un *quid pluris* volto alla produzione di quel “valore aggiunto” della produzione che dovrebbe costituire presupposto impositivo;
- che l'indagine in questione deve essere condotta tramite una valutazione condotta secondo il “comune sentire”, di natura non solo logica ma anche socio-economica.

In questa sede, onde sgombrare il campo da equivoci, va confermato che alla data odierna, e in difetto di nuove indicazioni di prassi, la posizione dell'Agenzia delle Entrate sul punto rimane quella per la quale l'utilizzo non occasionale di lavoro altrui comporta l'esistenza di un'attività autonomamente organizzata ai fini Irap.

Alla luce delle pregevoli argomentazioni contenute nella sentenza sopra richiamata, non sapendo, ad oggi, se questa costituirà il punto definitivo di arrivo dell'elaborazione giurisprudenziale in materia, e in difetto di nuovi interventi normativi, appare tuttavia possibile svolgere alcune considerazioni.

Pur non sapendo se in futuro si registrerà l'adesione dell'amministrazione finanziaria alla posizione per cui l'apporto di lavoro altrui non comporta automaticamente la ricorrenza della c.d. attività autonomamente organizzata, sembra ad oggi che siano necessarie alcune cautele e che sia opportuno non sottovalutare alcuni dubbi.

Invero, l'arrivare a stabilire, nei gradi di merito, il punto esatto in cui l'apporto lavorativo di terzi si trasformi da “mero ausilio” in “*quid pluris*” potrebbe risultare di non facile individuazione.

Sembra profilarsi il rischio che si possa cadere nella tentazione di concepire il *quid pluris* come quel sovrappiù rispetto ad un livello di redditività ed articolazione dell'attività che, in base alla realtà socio-economica, sia da ritenersi “auspicabile”.

Sembra che tale impostazione possa prestarsi ad elevati rischi di forte sperequazione di fatto tra situazioni affini, a causa dell'assoluta difficoltà di individuare criteri obiettivi per stabilire tale livello operativo.

Sembra invece necessario che, in aderenza alla ratio dell'istituto impositivo e in accordo con quanto pacificamente stabilito dalla giurisprudenza fino ad oggi, si continui a ritenere accertata la presenza del *quid pluris* organizzativo ogni qual volta si vada oltre quegli strumenti che rendono l'attività tecnicamente ed economicamente *possibile*.

Una volta condivisa tale esigenza, non appare un caso che l'elaborazione giurisprudenziale finora, nell'indagine circa l' "autonoma organizzazione" abbia sempre tenuto distinti e separati l'entità della strumentazione e della dotazione materiale e l'apporto di lavoro dipendente.

Non vale solo la considerazione che in qualsiasi caso di utilizzo di lavoro altrui si ha una delega a terzi di prestazioni, anche non strettamente inerenti quella tipica fornita dal professionista, ciò che immediatamente genera una maggiore articolazione dell'organizzazione rispetto a quella del professionista "solitario"¹, ma anche la constatazione che a tutt'oggi appare ben difficile ipotizzare il caso di un apporto lavorativo che non generi un *quid pluris*, un "valore aggiunto" in capo al professionista.

La stessa Suprema Corte certamente insegnerà che quella dell'addetto ad "aprire la porta" in uno studio medico è un'immagine cui si aggiungono di fatto funzioni anche semplici di segreteria, che indubbiamente garantiscono al professionista una maggiore organizzazione.

Ed è un dato esperienziale incontestabile che ancora oggi vi sia un notevole numero di medici convenzionati che operano senza l'ausilio di alcun personale. Sarebbe quindi proficuo non smettere di domandarsi quali siano realmente l'urgenza o la ratio di una totale assimilazione della posizione di questi ultimi rispetto a quella di coloro che possono ampliare l'attività, anche in modo moderato, proprio assumendo un segretario o una segretaria.

Per rimanere in ambito medico, quanto sopra sembrerebbe valere a maggior ragione allo stato attuale, in cui le convenzioni sanitarie, laddove esigono specifici elementi strumentali, per lo più non impongono invece in alcun modo, pur consentendolo, l'impiego di lavoro di terzi.

¹ Si tralica, cioè, quella che la giurisprudenza di legittimità ha più volte definito "auto-organizzazione". Si veda *ex multis* Cass. V civile, Ordinanza n. 18832 del 28.08.2009: "questo Collegio con ripetute pronunzie ha affermato che restano esclusi dal raggio di azione dell'IRAP solo i fattori di produzione (...) che - secondo il comune sentire - appaiono incapaci di fornire un effettivo "quid pluris" al lavoratore autonomo (per esempio libri, cellulare - fax, mezzo personale di trasporto, computer, abitazione - studio ed in generale beni strumentali di modesto valore *ex multis* Cass. 3676/07, 3675/07, 2673/07, 3680/07, 3672/07) mentre il presupposto impositivo (valore aggiunto prodotto o VAP tassabile) esige un "contesto organizzativo autonomo" quale "struttura di supporto" che - prescindendo dal minimo indispensabile all'esercizio della professione - ne agevoli lo svolgimento realizzando un "incremento potenziale" della produttività propria della mera "auto organizzazione" del lavoro personale (utilizzo di dipendenti, segretaria, collaboratori, ...studio personale attrezzato etc.)";

Sembra pertanto, in ogni caso che le considerazioni, di assoluto interesse, indotte dalle sentenze in esame porteranno ad acuire sempre più l'esigenza che la parte onerata (che sovente è il contribuente che richiede il rimborso dell'imposta versata) apporti nel giudizio di merito elementi probatori che eccellano, a dir poco, sotto il profilo qualitativo e quantitativo, pena l'impossibilità di pervenire in modo soddisfacente all'indagine cui esorta la Suprema Corte circa l'entità e gli effetti, auspicati e concreti dell'apporto lavorativo dei terzi.

Si tratta di un onere il cui corretto assolvimento, qualora si richieda qualcosa di più articolato rispetto alla dimostrazione dell'impossibilità (tecnica ed economica) di svolgere la professione in assenza dell'apporto lavorativo sembra poter in molti casi travalicare le possibilità delle parti, e rendere a dir poco impervio, per il giudice del merito, il compito di giudicare in modo assonante situazioni tra loro simili, non potendosi peraltro escludere che ciò finisca col generare impulsi ulteriormente inflativi del contenzioso.

In attesa di eventuali novità circa la prassi amministrativa, si conferma che la Direzione Regionale del Piemonte non mancherà di soppesare le importanti questioni che scaturiscono da questi preziosi contributi giurisprudenziali, approfittando nel modo più proficuo del proprio rapporto con la Direzione Centrale nonché con l'Avvocatura Generale dello Stato.