

SEMINARIO DI TORINO

16 e 17 gennaio 2015

“Dialoghi di diritto tributario tra attualità e prospettive”

Problematiche attuali in tema di IRAP

Appunto

di

Mario Cicala

Presidente sezione tributaria della Corte di Cassazione

Questo appunto è nato con lo scopo di sottoporre ai colleghi dell'articolazione tributaria della sesta sezione civile della Cassazione informazioni circa le variegate soluzioni accolte dalla Corte , su taluni problemi in materia di Irap (con i limiti propri di ogni massimazione delle sentenze della Corte, che sono ormai così numerose da trasformare ogni “massimario” in un mero “sondaggio”).

Come, ovvio l'appunto –ora messo a disposizione dei colleghi giudici tributari- riflette anche le personali opinioni dell'estensore.

IMPOSTAZIONE COSTITUZIONALE: L'AUTONOMA ORGANIZZAZIONE

Ritengo si debbano prender le mosse dai principi costituzionali, così come enunciati nella sentenza della Corte Costituzionale n. 223 del 11 ottobre 2012 che ha dichiarato l'illegittimità della norma, ritenuta di natura tributaria, che ha imposto un particolare onere fiscale sulle retribuzioni dei pubblici dipendenti che superino un certo "tetto". Afferma la Corte che gli artt. 3 e 53 della Costituzione impongono al legislatore un "uso ragionevole dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di determinare la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione» (sentenza n. 111 del 1997).

E' cioè consentito al legislatore di sottoporre una parte dei contribuenti a specifici oneri maggiori e diversi rispetto a quelli che colpiscono ogni forma di ricchezza, ma tale specifica imposizione deve poggiare su una qualche razionale giustificazione, che può discendere -in primo luogo- dalla maggiore "ricchezza" dei contribuenti colpiti (il proprietario di immobili che ricavi da essi un certo reddito è senza dubbio "più ricco" di chi percepisca il medesimo reddito come frutto di lavoro dipendente), ma anche dalla circostanza che i contribuenti sottoposti ad ulteriori specifici oneri usufruiscono in misura maggiore di determinati pubblici servizi; cagionando con la loro attività l'esigenza di maggiori spese.

Quest'ultima ipotesi si verificava ad esempio nella Imposta Comunale sulle Attività produttive (ICIAP) abolita dalla legge istitutiva dell'IRAP. L'ICIAP trovava cioè (in base alla sentenza ii. 238 del 13 maggio 1993 della Corte Costituzionale) giustificazione costituzionale nella "particolare utilizzazione dei servizi comunali da parte dei soggetti" contribuenti. Ma è appena il caso di ricordare la sottoposizione ad Irap non è rapportata alla (sia pure solo potenziale) maggiore fruizione dei servizi pubblici.

Per altro verso, non è consentito sottoporre ad identico regime situazioni radicalmente diverse (si veda la sentenza 228 del 6 ottobre 2014 che dichiara la incostituzionalità della estensione ai lavoratori autonomi del regime di presunzioni previsto per gli imprenditori)

Dunque l'IRAP deve trovare giustificazione in una specifica capacità contributiva del soggetto colpito dalla imposta; e la cennata esigenza di ragionevolezza, che eviti ingiuste discriminazioni, ha determinato una modifica legislativa che appare determinante ai fini di una corretta soluzione della problematica che dobbiamo affrontare.

Nel suo testo originario, l'art. 2 del D. Leg. 446/1997 assoggettava alla Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP) "l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"; e quindi colpiva ogni attività degli esercenti professioni intellettuali o dei lavoratori autonomi che possedesse il requisito della "abitualità", cioè non fosse occasionale.

Il D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, ha però aggiunto nel citato art. 2 la specificazione secondo cui la attività deve essere "**autonomamente organizzata**".

Queste due parole sono state introdotte allo scopo di inserire un fattore di razionalità costituzionale nel sistema, ancorchè tale inserimento abbia determinato una deroga alla coerenza logica del tributo che, nella sua versione originaria, coinvolgeva- senza deroghe- ogni forma di attività produttiva non occasionale, con un parallelismo con l'IVA che poteva creare problemi di coordinamento con la normativa europea. E' infatti pacifico che la riforma del 1998 ha escluso dall'applicazione dell'IRAP anche professionisti con elevati guadagni quando alla realizzazione di tali guadagni non concorra alcuna organizzazione o concorra una organizzazione ad essi non riconducibile (come accade nel caso dell'attore che reciti in una struttura di spettacolo da altri organizzata e diretta, del chirurgo libero professionista che operi in una clinica altrui, di chi svolga attività di amministratore o sindaco utilizzando le strutture messe a disposizione dalla azienda amministrata)

La modifica del 1998 ha però derogato alla coerenza logica impositiva allo scopo di prevenire un intervento del Giudice delle leggi analogo a quello che aveva in passato escluso dall'applicazione dell'ILOR la quasi totalità dei lavoratori autonomi (sentenza n. 42/1980)¹. Ed infatti la sentenza della Corte Costituzionale n. 156 del 10 maggio 2001² ha ritenuto che l'imposta in parola sia legittima proprio perché non colpisce qualunque attività produttiva, ma solo quelle che siano "autonomamente organizzate" ; di guisa che non risulta un' imposta sul (mero) lavoro autonomo" ma un'imposta sulla capacità produttiva che deriva dalla "autonoma organizzazione", che deve far capo al contribuente. E la "autonoma organizzazione" deve costituire un qualcosa di ulteriore e diverso rispetto a quella razionale autoorganizzazione che necessariamente accompagna qualunque attività professionale svolta abitualmente, deve essere un "quid pluris" che giustifichi l'imposizione ai "lavoratori autonomi organizzati" di un onere fiscale che non colpisce invece i lavoratori subordinati (e che coinvolge tutto il loro reddito professionale e non solo la quota parte ricollegabile alla autonoma organizzazione). Di conseguenza, la Corte Costituzionale ha demandato ai giudici tributari di merito il compito di definire quando il contribuente disponga di una propria "autonoma organizzazione", in modo da garantire una applicazione "ragionevole" della norma in questione; con una intervento unificante della Cassazione che ha subito un drastico ridimensionamento nel 2012, come meglio si vedrà nell'apposito paragrafo.

E' d'altronde ovvio che i criteri scolpiti negli artt. 3 e 53 della Costituzione debbono essere tenuti presente anche dai giudici, chiamati a dar ragionevolezza alle applicazioni del diritto vivente, se necessario attraverso un'interpretazione "costituzionalmente orientata".

In quest'ottica sono state abbandonate quelle chiavi interpretative che vanificano la modifica legislativa cui si è accennato; ritenendo sufficienti per l'applicazione dell'imposta requisiti che sostanzialmente costituiscono una mera "autoorganizzazione" razionale del lavoro, presente in tutte le attività non occasionali. Con la conseguenza di far rientrare dalla finestra la ingiustificata

¹ Cass. Sez. Un. 20 giugno 2012, n. 10145: l'Irap è imposta assimilabile all'Ilor, in quanto essa ha carattere reale, non è deducibile dalle imposte sui redditi ed è proporzionale, potendosi, altresì, trarre profili comuni alle due imposte dagli artt. 17, comma 1, e 44 del d.lgs. n. 446 del 1997 (ne consegue che, essendo l'Irap imputata per trasparenza ai soci, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, sussiste il litisconsorzio necessario dei soci medesimi nel giudizio di accertamento)

² non assume invece rilievo, ai fini che qui interessano, la sentenza del 3 ottobre 2006, causa C-475/03 della Corte Giust. UE, Grande Sezione che ha escluso la incompatibilità dell'IRAP con l'art. 33 della Direttiva 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE (VI Direttiva, ora sostituita dalla direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE).

sperequazione ai danni dei lavoratori autonomi, gravati da un'imposta che risparmia i lavoratori dipendenti (rectius che per i lavoratori dipendenti grava sui datori di lavoro); discriminazione che la legge aveva cacciato dalla porta.

La Corte di Cassazione ha cioè fin dalle prime pronunce decise nella udienza dell'otto febbraio 2007 respinto la tesi della Amministrazione secondo cui le parole "autonoma organizzazione", introdotte nell'art. 2 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 dal D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137 costituirebbero soltanto un chiarimento ed una specificazione del requisito della "abitudine" già presente nel testo del 1997. Di guisa che la "autonoma organizzazione" potrebbe consistere "nell'impiego dell'intelligenza e della cultura, nella (mera) capacità di acquisire clientela, di ottenere credito, di competere, di promuovere ogni legittima iniziativa". Cioè in elementi propri di ogni professione continuativa.

Per altro verso, è stata respinta anche la tesi prospettata da molti contribuenti, secondo cui dovrebbe intendersi per "autonoma organizzazione" una struttura capace di produrre di per sé sola reddito, prescindendo dall'apporto del professionista o del lavoratore autonomo. Perciò l'imposta non sarebbe mai dovuta, ad esempio, dai singoli che esercitano le cosiddette "professioni protette", in quanto il venir meno del professionista determinerebbe l'automatica cessazione dell'attività e l'azzeramento del reddito. La Corte di legittimità ha dunque affermato che "non è di ostacolo alla sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'Irap il fatto che l'apporto del titolare sia insostituibile o per ragioni giuridiche o perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle particolari capacità del titolare stesso" (sentenza n. 5011 del 5 marzo 2007, cui adde, ad esempio, la sentenza n. 8171 del 2 aprile 2007). Ciò in quanto l'impostazione proposta dai contribuenti escluderebbe dall'ambito dell'Irap pressoché tutte le attività professionali e di lavoro autonomo; tale soluzione è stata ritenuta in contrasto con l'impalcatura della legge che prevede l'applicazione dell'imposta a coloro che esercitano arti e professioni di cui all'art. 49, comma 1, del Tuir (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1977, n. 917) ogni qual volta vi sia una "autonoma organizzazione".

Si afferma quindi con giurisprudenza che può dirsi pacifica che l'IRAP coinvolge una capacità produttiva che può non essere compiutamente autonoma (cioè derivare da strutture autosufficienti) ma deve pur sempre essere "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa "esterna", cioè da "un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc.)", cosicché è "il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale" (Cass. Trib. 15754/2008)

Si veda anche la sentenza n. 19769 del 28 agosto 2013: l'IRAP coinvolge una capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto, derivante da una struttura organizzativa "esterna", cioè da "un complesso di fattori che, per

numero, importanza e valore economico, siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc..)", cosicché è "il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale (erra perciò il giudice di merito che equipara la generica voce "spese", peraltro indicata in percentuale modesta -circa il 10%-, in rapporto ai ricavi dichiarati, al requisito, necessario ai fini dell'assoggettabilità ad IRAP, dell'impiego di "beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione").

Perciò —come già accennato - ben può accadere che l'IRAP risulti inapplicabile a soggetti che realizzino guadagni cospicui, quando tali guadagni siano frutto di capacità professionali od artistiche, senza il concorso di una "stabile organizzazione" di supporto avente consistenza oggettiva (quindi la sentenza n. 26681 dell'8 novembre 2008 cassa la pronuncia di merito che aveva rigettato la domanda di rimborso IRAP presentata da un avvocato, adducendo i considerevoli profitti professionali dell'avvocato stesso). Ed è stata escluso l'assoggettamento ad IRAP dello scrittore Arrigo Petacco (Sentenza n. 3679 del 16 febbraio 2007 Prestipino D'Alessandro).

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE ED APPORTO DELLE STRUTTURE MATERIALI

L'autonoma organizzazione che determina l'assoggettamento ad IRAP dei proventi di una attività si compone di elementi personali (il ricorso a dipendenti o assimilati) e di fattori materiali (locali adibiti a luogo di lavoro, mezzi di trasporto, etc...)

L'attenzione dei massimatori si è però prevalentemente concentrata sul profilo personalistico della autonoma organizzazione (in particolare sull'apporto di dipendenti).

In concreto, ho notato –sul punto delle strutture materiali- divergenze fra le soluzioni adottate di volta in volta; nella oscillazione fra chi ritiene che l'imposta si applichi a chi impieghi "beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" (ex pluribus vedi la sentenza n. 19769 del 28 agosto 2013). E chi prospetta un'interpretazione meno restrittiva. Oscillazioni si percepiscono poi anche nella valutazione del "minimo indispensabile" per l'esercizio di una attività.

Qualche indicazione più specifica contengono le sentenze della Cassazione n. 8166 e n. 8168 del 2 aprile 2007 recitano: "l'organizzazione dell'attività, rilevante ai fini dell'applicazione dell' Irap, va ravvisata tutte le volte che, per lo svolgimento della stessa, il titolare si avvalga di beni strumentali ulteriori rispetto a quelli indispensabili (nello specifico contesto scientifico e/o tecnologico) per l'esercizio dell' attività stessa" . Quindi ove gli strumenti siano resi indispensabili dallo sviluppo scientifico e tecnologico, il professionista, il professionista che se li procura non è -per ciò solo- soggetto ad IRAP. E richiamandosi a questo principio la sesta sezione ha affermato che i fini della

valutazione della sussistenza o meno di una struttura tale da assoggettare ad IRAP un medico di base si deve tener conto della circostanza che "gli strumenti di diagnosi", per quanto complessi e costosi rientrano nelle attrezzature usuali (o che dovrebbero esserlo) per tali medici, dal momento che ad essi si chiede di svolgere una delicata funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica (ordinanza n. 13048 del 24 luglio 2012), e a contenimento della spesa sanitaria.

In due ordinanze della sesta si è censurato un accertamento fondato sull' acritico riferimento ad una circolare della Agenzia (45/2008) che ritiene sufficienti per l'applicazione dell'IRAP di beni strumentali di valore superiore ai 15.000 Euro (ordinanza n. 18108 del 25 luglio 2013) e si è confermata la sentenza di merito che ha escluso la applicabilità dell'IRAP ad un avvocato che disponga di uno studio di 35 mq e di beni strumentali per 25.000 euro (Ordinanza n. 14158 del 6 agosto 2012).

Mentre più rigorosa appare la sentenza n. 17533 del 28 luglio 2009 (Prestipino Giacalone) che ha cassato con rinvio la sentenza della CTR che aveva senza adeguata motivazione dichiarato non soggetto ad IRAP un professionista che utilizzava beni strumentali per un valore di 5.515.000 lire. La sentenza suscitò preoccupazione nelle categorie professionali, data l'esiguità del valore dei beni utilizzati; mentre minore allarme hanno suscitato la sentenza 17532 emessa in pari data, relativa ad un professionista che utilizzava un dipendente e beni strumentali di valore superiore ai 26 milioni di lire e la sentenza n. 12561 del 21 maggio 2010 (Papa - Campanile) che ha cassato con rinvio la pronuncia di merito che aveva apoditticamente negato ogni rilevanza al fatto che il professionista abbia erogato compensi a terzi per 50 milioni di lire.

A sua volta, la sentenza n. 21950 del 27 ottobre 2010 (Plenteda Meloncelli) ha cassato (con rinvio) la sentenza di merito che aveva escluso l'applicazione dell'imposta ad un medico di famiglia basandosi su un accertamento di fatto (demandato alla stessa Agenzia delle entrate) sfasato sul piano temporale rispetto ai periodi d'imposta in contestazione e che ignorava le stesse dichiarazioni dei redditi prodotte dal contribuente dalle quale emergeva per tabulas l'esistenza di beni strumentali di un certo valore (es. anno 1999 £. 26.943.000), di quote di ammortamento e spese per acquisto di beni mobili (anno 1999 £ 45.248.000), di un significativo volume d'affari (anno 1999, compensi per £ 152.223,00.000) e, soprattutto, di compensi corrisposti a terzi per prestazioni afferenti all'attività professionale (quadro RE rigo 13, anno 1999 £ 24.127.000); chiari sintomi di un'organizzazione.

Mentre si può osservare che nell'ambito dei piccoli imprenditori/lavoratori autonomi sono stati esclusi dall'IRAP soggetti che sicuramente utilizzano mezzi materiali di una certa consistenza quali il coltivatore diretto (sentenza n. 21122 del 13 ottobre 2010) il taxista (sentenza n. 21123 del 13 ottobre 2010) un artigiano che utilizzava un camion (sentenza n. 21124 del 13 ottobre 2010); a sua volta, l'ordinanza n. 21052 del 12 ottobre 2010 ha affermato che deve essere respinto con la procedura di cui all'art. 375 c.p.c. il ricorso con cui la Agenzia deduce genericamente che il contribuente è soggetto ad IRAP in quanto ha "sostenuto spese rilevanti per beni strumentali nell'esercizio dell'attività".

Si ricorda ancora l'ordinanza n. 10012 del 19 giugno 2012 (Cicala Iacobellis): in tema di IRAP, l'esercizio dell'attività di promotore finanziario di cui all'art. 31, comma 2, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, è escluso dall'applicazione dell'imposta qualora si tratti di attività non

autonomamente organizzata: ed erra il giudice di merito che ritenga sussistente l'autonoma organizzazione sulla base del valore dei beni strumentali, dell'attività lavorativa svolta, del possesso di un archivio clienti adeguatamente protetto, dell'aggiornamento quotidiano e costosi circa l'andamento dei mercati, senza alcun riferimento alla circostanza che il contribuente si sia servito, o meno, negli anni in contestazione, di beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit", il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività.

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE E APPORTO DI LAVORO ALTRUI (IL CASO DI UN UNICO DIPENDENTE)

Le affermazioni di principio di cui al paragrafo introduttivo sfociano -secondo un filone giurisprudenziale- nella tesi secondo cui il richiesto surplus idoneo a determinare l'assoggettamento ad IRAP può essere costituito dalla presenza di un dipendente stabile; anche solo part time, anche solo con funzioni meramente accessorie (pulizia). Mentre appare scontato che non dia luogo ad autonoma organizzazione la presenza di un (vero) praticante la cui funzione fondamentale è imparare e non potenziare la produttività dello studio³, o la retribuzione di un altro professionista che sostituisca il titolare in ferie (circostanza frequente nei medici di base che debbono assicurare un servizio continuativo).

Viene dunque più volte riprodotta la massima secondo cui " il requisito dell' "autonoma organizzazione", il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre 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, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui" (cfr., ex pluribus, la sentenza n. 3676 del 16 febbraio 2007).

Spesso la affermazione non è rilevante al fine del decidere perché in concreto il contribuente non si avvale in modo "non occasionale" di lavoro altrui, ma in varie ipotesi essa costituisce il punto di partenza per una pronuncia sfavorevole al contribuente, sia pure sovente di cassazione con rinvio, ancorchè la impostazione di principio seguita potrebbe giustificare una pronuncia della Corte nel merito sfavorevole al contribuente, senza rinvio al giudice di secondo grado.

³ Sentenza n. 8284 del 6 aprile 2009 costituisce principio consolidato, che consente il rigetto in camera di consiglio ex art. 375 e. p.c. del ricorso della Amministrazione, l'affermazione secondo cui non è sufficiente a determinare l'esistenza della "autonoma organizzazione" soggetta ad imposizione IRAP il fatto che un avvocato utilizzi un collaboratore non abilitato all'esercizio della professione. Mentre la severa sentenza n. 21563 del 20 ottobre 2010 ha affermato che è automaticamente soggetto ad Irap il lavoratore autonomo che si avvalga di personale dipendente, anche quando tale personale sia costituito da un apprendista part time.

E' però altresì presente nella giurisprudenza della Corte un indirizzo che non ritiene un dipendente costituisca fattore di per sé solo decisivo ed insuperabile per determinare il riconoscimento della "autonoma organizzazione"

Si può in primo luogo ricordare la sentenza 5009/2007, secondo cui "si ha esercizio di "attività autonomamente organizzata" soggetta ad Irap ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dall'applicazione dell'Irap (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti) (nei medesimi termini è la sentenza n. 8170 del 2 aprile 2007). Ed ancora la sentenza n. 3675 del 16 febbraio 2007, nel cassare la sentenza di merito che aveva escluso dall'imponibilità Irap un professionista che svolgeva attività "protetta" dall'iscrizione all'albo professionale, manda al giudice di merito di procedere all'accertamento circa "la sussistenza o meno di una struttura di supporto all'attività del contribuente", appurando "se il ricorrente utilizzi, nell'esercizio della propria professione, beni strumentali o lavoro altrui e in quale misura tali fattori incidano sui costi e gli oneri esposti dal contribuente (per esempio, attraverso l'analisi del Quadro RE della dichiarazione dei redditi) in relazione all'esercizio della sua professione". La sentenza n. 3675 assoggetta dunque ad Irap "l'attività che presenti un contesto organizzativo esterno anche minimo, derivante dall'impiego di capitali e/o di lavoro altrui, che potenzi l'attività intellettuale del singolo". E - in parallelo - la sentenza n. 5258 del marzo 2007 richiede "una struttura, la quale prescindere dalla qualità o quantità dei fattori, ma va valutata in relazione al potenziamento della mera attività personale del professionista".

Si vedano le sentenze della Corte n. 5011 e n. 5012 del 5 marzo 2007 che impongono al giudice di merito il seguente principio di diritto: si ha esercizio di "attività autonomamente organizzata" soggetta ad Irap ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 446/1997 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso". Il mancato riferimento alla ipotesi in cui il contribuente si avvalga dell'opera di un dipendente è particolarmente significativo nell'ambito della pronuncia 5012, in quanto risultava - in fatto - pacifico che il professionista (avvocato) disponeva di locali - ancorché in locazione - e di un dipendente con mansioni di segretario. Ed alle sentenze n. 5011, n. 5012 si possono affiancare le sentenze n. 6500, n. 5258 e n. 3675 sempre del 2007.

Come si vede, le sentenze da ultimo indicate non escludono che la presenza di anche solo un dipendente possa costituire indizio di "stabile organizzazione", rimettono però la concreta valutazione al giudice di merito, escludendo un automatismo dipendente-soggezione a IRAP (cfr. la sentenza n. 22592 dell' 11 dicembre 2012⁴).

⁴ Sent. n. 22592 dell' 11 dicembre 2012 (Cappabianca Perrino) l'impiego non occasionale di lavoro altrui, anche se per un tempo limitato e pagando un corrispettivo non elevato, è significativo indice di organizzazione autonoma e l'assoggettabilità ad Irap non è esclusa dalla circostanza che la collaborazione sia part-time (deve perciò essere cassata con rinvio la sentenza impugnata)

Vi sono, del resto, precedenti specifici secondo cui la presenza di un solo dipendente part-time addetto alla porta ed alla pulizia dello studio non costituisce di per sé un elemento tale da concretizzare il presupposto di autonoma organizzazione come previsto dalla normativa I.R.A.P."(ordinanza n. 18472 del 4 luglio 2008); cui si può affiancare, tra l'altro, l'ordinanza n. 14304 del 8 agosto 2012 secondo cui "deve essere confermata la sentenza di merito che ha escluso la applicabilità dell'IRAP ad un ragioniere che usufruisca di un dipendente part time per poche ore (10) alla settimana".

Da ultimo, con le sentenze n. 22024 e 22025 del 25 settembre 2013 (seguite da numerosi provvedimenti conformi) la sesta sezione ha affermato che 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". Vi sono, secondo tali sentenze, ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente, ma costituisce semplicemente una comodità per lui (e per i suoi clienti). E non attribuisce alla tassa sul relativo reddito carattere di realtà, dal momento che vengono colpite delle entrate che discendono esclusivamente dalla attività del lavoratore autonomo.

Si rileva, del resto, una certa discrasia nelle pronunce più rigoriste si chiede il contribuente disponga di un "qualcosa" idoneo ad potenziare il reddito attribuendo ad esso un profilo di realtà, e passando al concreto si afferma che questa potenzialità sarebbe propria di chi "impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui".

La valutazione richiesta dalle sentenze 22024 e 22025 è assai più complessa della automatica deduzione dell'imposizione da un fatto accertabile attraverso la denuncia dei redditi e i tabulati INPS; ma questa valutazione conduce a razionalità costituzionale (ed economica i due profili sono strettamente connessi) l'imposizione della imposta.

In particolare, la sottoposizione a tassazione aggiuntiva di chi assuma un dipendente anche quando tale dipendente non determini un qualche significativo aumento del reddito e quindi manchi - secondo la tesi qui accolta- il presupposto giuridico dell'IRAP, costituirebbe una sorta di sanzione che scoraggerebbe l'assunzione di dipendenti.

Per tutte queste considerazioni la sesta sezione si è più volte pronunciata a favore dei contribuenti (anche con sentenze emesse a seguito di pubblica udienza). Mentre la sezione quinta ha confermato una linea più severa (si vedano le sentenze n. 10754/2014 e 22017/2014).

Anche nella giurisprudenza più rigorosa si aprono però spiragli incentrati sulla valutazione di determinati apporti come "occasionalità" o "non rilevanti" (i due concetti non mi pare coincidano)

Così l'ordinanza n. 1941 del 10 febbraio 2012 (Adamo- Virgilio) afferma " la "sporadica" assistenza da parte di terzi, cioè la occasionalità dell'impiego di lavoro altrui, esclude la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione necessario per assoggettare un'attività professionale ad IRAP". Mentre l'ordinanza n. 4492 del 21 marzo 2012 (D'Alonzo, Greco) ha escluso che fosse congruamente motivata la sentenza del giudice di merito, la quale aveva affermato la sussistenza del presupposto impositivo nei confronti di un avvocato, desumendola dall'esposizione, nel quadro RE della dichiarazione dei redditi, di spese per compensi a terzi e costi derivanti da investimenti di capitali, trascurando la limitata entità degli importi, pari per un anno, nella parte relativa ai compensi erogati a terzi, a lire 2.700.000).

La sentenza 10151/2012 richiede poi che l'apporto lavorativo del terzo sia "rilevante e non occasionale"

SEGUE: AUTONOMA ORGANIZZAZIONE E ATTIVITA' DEI MEDICI DI BASE

I professionisti che difendono le ragioni dei medici di base del servizio sanitario nazionale adducono due ordini di argomenti —a sostegno della inapplicabilità dell'IRAP ai loro assistiti.

In alcuni ricorsi si enuncia la **tesi radicale secondo il medico di base sarebbe inserito così profondamente nel sistema sanitario pubblico e sarebbe da esso così pesantemente condizionato e diretto da aver perso i connotati del libero professionista per assumere quelli di un collaboratore continuativo della ASL con la conseguenza che l'IRAP graverebbe se mai sull'ente**; così come l'IRAP sulla attività intramoenia dei medici ospedalieri grava sulle strutture sanitarie di appartenenza ⁵.

Per altro, la sentenza n. 21954 del 27 ottobre 2010 (Plenteda Meloncelli) ha affermato: è consolidata, nell'orientamento della giurisdizione di legittimità, la configurazione del rapporto del medico convenzionato con il SSN come un rapporto di lavoro autonomo parasubordinato perciò l'attività del medico convenzionato rientra nell'attività libero professionale, e, quindi, è soggetta ad irap quando venga accertata l'esistenza di un' autonoma organizzazione.

La sentenza della CTR, oggetto del ricorso per cassazione, era così motivata: «la fattispecie di che trattasi rientra fra i redditi di lavoro autonomo di cui al c. 2 art. 49 del TU. e in quanto tali per

⁵ Sentenza n. 20917 del 14 settembre 2013 sez. Lav. l'azienda sanitaria è soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IRAP sui proventi per attività libero professionale intramoenia svolta dai dirigenti medici ospedalieri; e la eventuale traslazione convenzionale dell'onere economico su tali dirigenti deve formare oggetto di puntuale accordo contrattuale (perciò viene rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva escluso la traslazione potesse derivare dalla clausola della contrattazione aziendale 2002 secondo cui ai compensi dovuti per attività intra moenia dovevano essere "applicate le imposte di legge"; mentre solo nel successivo contratto del 2007 era stata inserita l'esplicita frase secondo cui agli oneri del medico "si aggiunge l'incidenza dell'IRAP").

Sentenza n. 8533 del 29 maggio 2012 Sez. Lav. : l'azienda sanitaria è soggetto passivo obbligato al pagamento dell'IRAP sui proventi per attività libero professionale intramoenia svolta dai dirigenti medici ospedalieri; e la eventuale traslazione convenzionale dell'onere economico su tali dirigenti deve formare oggetto di puntuale accordo contrattuale (perciò viene rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che aveva ragionatamente escluso la traslazione potesse derivare dall'accordo collettivo applicabile nel caso di specie e dalla documentazione prodotta dall'Azienda).

effetto del disposto di cui alla lettera c) 10 e. art. 3 D.Lvo 15 dicembre 1997, n. 446, esclusi dal campo di applicazione dell'IRAP. Del resto ciò si evince indirettamente dal combinato disposto dell'art. 10 c. 3 e art. 11 lett. c) del decreto istitutivo dell'IRAP, che di fatto porterebbe ad una duplice tassazione per lo stesso corrispettivo e motivo: una in capo al soggetto erogante (l'Azienda del Serv. Sanitario Locale) e una a carico del soggetto ricevente (il medico convenzionato) ponendo in essere così una ingiusta disparità di trattamento, fra medie convenzionati che esercitano la loro attività nei propri ambulatori e medici dipendenti dell' Azienda Sanitaria, autorizzati ad esercitare la libera professione all'interno delle strutture sanitarie. Si osserva infine che le regole che condizionano le prestazioni dei medici convenzionati appaiono più consone a quelle che caratterizzano un'attività coordinata e continuativa anziché a quelle che sono normalmente proprie di un'attività di libero professionista».

Sul piano normativo, si può osservare che i rapporti c.d. «convenzionali», instaurati tra i medici di medicina generale e gli enti preposti all'assistenza sanitaria, in base alle disposizioni dell'art. 48 1. n. 833 del 1978, e disciplinati da accordi collettivi resi esecutivi con decreti del Presidente della Repubblica⁶, hanno -secondo la giurisprudenza -natura privatistica di rapporti di prestazione d'opera professionale, svolta con carattere di parasubordinazione, e perciò sono devoluti alla giurisdizione ordinaria, quale giudice del lavoro in base all'art. 409 n. 3) c.p.c. che stabilisce la competenza del giudice del lavoro in ordine ai "rapporti di collaborazione che si concretino in una prestazione di opera continuativa e coordinata, prevalentemente personale, anche se non a carattere subordinato".

I relativi compensi non entrano però automaticamente nella disciplina fiscale dei redditi assimilati a quelli di lavoro agli effetti degli artt. 3 e 11 del D. Legs, 446/1997 in quanto l'art. 47 (ora 50) del D.P.R. 917/1986 assimila ai redditi di lavoro quelli derivanti da "rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita" (comma 1, lettera e).

La considerazione offre ulteriori elementi per escludere dall'ambito dell'applicazione dell'IRAP i compensi delle attività di medico convenzionato che si svolgano senza l'ausilio di alcuna struttura (senza impiego di mezzi organizzati), in quanto sono redditi addirittura assimilabili a quelli di lavoro (ed i relativi costi dovrebbero incrementare l'imponibile IRAP delle Aziende Sanitarie).

Resta poi da vedere se l'espressione "impiego di mezzi organizzati" sia equivalente al requisito della "autonoma organizzazione" contenuta nell'art. 2 della legge IRAP⁷.

⁶ Confesso di non essere riuscito ad individuare – con sicurezza – il contratto collettivo (e il DPR) oggi in vigore mi limito perciò ad alcune citazioni così come reperite nella giurisprudenza,

⁷ Se si ritiene che l' autonoma organizzazione richieda qualcosa di più del semplice impiego di "mezzi organizzati"; si verificano tre possibili ipotesi. Ove il medico convenzionato operi "senza impiego di mezzi organizzati" i proventi da lui percepiti sono assimilati a quelli da lavoratore dipendente e sono a tale titolo al di fuori dell'ambito di applicazione dell'IRAP (che verrà corrisposta dalla azienda convenzionante); ove il medico convenzionante impieghi mezzi organizzati ma non usufruisca di una "autonoma organizzazione", l'IRAP sui suoi compensi non verrà corrisposta né dal professionista né dall'azienda sanitaria (che potrà dedurre tali compensi dal suo imponibile), ove il medico convenzionato disponga di una vera e autonoma organizzazione l'IRAP graverà sul professionista.

In tutti i ricorsi vengono poi prospettate **considerazioni meno radicali, ma che comunque porterebbero alla applicazione di criteri di minor rigore rispetto a quelli comunemente utilizzati nei confronti di altri professionisti e lavoratori autonomi.**

Si sottolinea che tutti gli esercenti la professione medica, anche in forma libero-professionale cooperano a rendere effettiva la "tutela della salute" (art. 32 Cost.), che costituisce uno dei doveri primari della Repubblica (sia nella articolazione statale, sia in quella regionale). E dunque aggiornamento professionale e disponibilità di moderni strumenti non rispondono soltanto ad esigenze "private" di migliore (e più lucroso) esercizio della professione, bensì in primo luogo alla pubblica esigenza che il medico, e specie il medico di base, non operi come un mero dispensatore di ricette e prescrizioni di scarsa utilità per il paziente (e destinate a gravare sul servizio sanitario pubblico), ma costituisca un efficace filtro per l'individuazione delle effettive necessità del malato e la tutela della salute pubblica (nonché per la riduzione della spesa sanitaria).

Si ritiene -ad esempio- che "ai fini della valutazione della sussistenza o meno di una struttura tale da assoggettare ad IRAP un medico di base si deve tener conto della circostanza che gli strumenti di diagnosi, per quanto complessi e costosi, rientrano nelle attrezzature usuali (o che dovrebbero esserlo) per i medici di base, dal momento che ad essi si chiede di svolgere una delicata funzione di "primo impatto" a difesa della salute pubblica" (ordinanza della Corte n. 13048 del 24 luglio 2012 già citata). Per quanto attiene alla organizzazione dello studio ove il medico di base svolge una parte rilevante della sua attività, può dirsi ormai pacifico che "la disponibilità, da parte dei medici di medicina generale convenzionati con il SSN, di uno studio dotato delle attrezzature indicate nell'art. 22 dell'Accordo collettivo nazionale per la disciplina dei rapporti con i medici di medicina generale, reso esecutivo con D.P.R. 28 luglio 2000, n. 270⁸, essendo obbligatoria ai fini dell'instaurazione e

⁸ Si riporta il citato art. 22 (Requisiti e apertura degli studi medici):

Lo studio del medico di assistenza primaria e' considerato presidio del Servizio sanitario nazionale e concorre, quale bene strumentale e professionale del medico, al perseguimento degli obiettivi di salute del Servizio medesimo nei confronti del cittadino, mediante attivita' assistenziali convenzionate e non convenzionate retribuite. Ai fini dell'instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale di assistenza primaria, oltre che ai fini della corresponsione del concorso alle spese per l'erogazione delle prestazioni al servizio cui all'art. 45, ciascun medico deve avere la disponibilita' di almeno uno studio professionale nel quale esercitare l'attivita' convenzionata. Lo studio del medico di medicina generale e' uno studio professionale privato che, destinato in parte alla svolgimento di un pubblico servizio, deve possedere i requisiti previsti dai seguenti commi.2. Lo studio del medico convenzionato deve essere dotato degli arredi e delle attrezzature indispensabili per l'esercizio della medicina generale, di sala di attesa adeguatamente arredata, di servizi igienici, di illuminazione e areazione idonea, ivi compresi idonei strumenti di ricezione delle chiamate.3. Detti ambienti possono essere adibiti o esclusivamente ad uso di studio medico con destinazione specifica o anche essere inseriti in un appartamento di civile abitazione, con locali appositamente dedicati.4. Se lo studio e' ubicato presso strutture adibite ad altre attivita' non mediche o sanitarie soggette ad autorizzazione, lo stesso deve avere un ingresso indipendente e deve essere eliminata ogni comunicazione tra le due strutture.5. Lo studio professionale del medico iscritto nell'elenco, salvo quanto previsto in materia di orario di continuita' assistenziale, deve essere aperto agli aventi diritto per 5 giorni alla settimana, preferibilmente dal lunedì al venerdì, secondo un congruo orario determinato autonomamente dal sanitario in relazione alle necessita degli assistiti iscritti nel suo elenco ed alla esigenza di assicurare una prestazione medica corretta ed efficace e comunque in maniera tale che sia assicurato il migliore funzionamento dell'assistenza. In relazione a particolari esigenze assistenziali l'Azienda puo' richiedere previo parere del Comitato aziendale di cui all'art. II, la revisione dell'orario.6. Il suddetto orario con il nominativo del medico, da comunicare alla Azienda, deve essere esposto all'ingresso dello studio

del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo dell'IRAP" (cfr. da ultimo l'ordinanza n. 4934 del 27 marzo 2012, nell'Accordo del 23 marzo 2005 le disposizioni relative agli studi medici sono collocate nell'art. 36; Cfr. in termini le ordinanze n. 23006 del 4 novembre 2011; n. 22770 del novembre 2011).

Nella massima sopra riportata viene spesso inserito l'inciso secondo cui il possesso di uno studio organizzato conforme agli accordi collettivi non comporta assoggettamento ad IRAP, in assenza di personale dipendente. Senza che si specifichi se la presenza di un dipendente (che nel caso in concreto quasi sempre non sussiste) determinerebbe "ipso iure" la soggezione, ad IRAP. O se invece, in caso di esistenza di un dipendente, sia necessaria una valutazione specifica quantitativa e qualitativa dell'apporto di costui, valutazione che ben può concludersi nella affermazione secondo cui "deve essere rigettato il ricorso avverso la sentenza di merito che non ha ritenuto assoggettabile ad I.R.A.P. il professionista (medico convenzionato SSN) che utilizzi i soli strumenti necessari all'espletamento della professione, dato che la presenza di una sola dipendente anche part-time addetta alla porta ed alla pulizia dello studio non costituisce di per sé un elemento tale da concretizzare il presupposto di autonoma organizzazione come previsto dalla normativa LR.A.P." (ordinanza n. 18472 del 4 luglio 2008; è opportuno sottolineare che si tratta di provvedimento deliberato contestualmente ad altri in cui erano inserite le parole "in assenza di personale dipendente")

In questo paragrafo dedicato specificamente all'attività dei medici di base, preme sottolineare che la presenza di un "collaboratore di studio" e di "personale infermieristico" è auspicata dall'art. 59 dell'Accordo del 23 marzo 2005, ove si prevede la corresponsione da parte delle ASL di somme destinate a sgravare - in tutto o in parte- il medico dal relativo onere economico. E dunque il medico che segue questa indicazione persegue un pubblico interesse ed asseconda una scelta del suo "datore di lavoro".

Un ulteriore importante elemento che caratterizza i medici di base è lo scarso (talvolta nullo) rilievo che i fattori organizzativi vengono ad assumere ai fini dell'aumento del reddito del professionista.

Non appare cioè applicabile al medico di base il ragionamento secondo cui "se ti organizzi, o investi molto in strumenti di lavoro o dipendenti ti tasso di più (in quanto ti applico oltre l'IRPEF, anche l'IRAP) perché l'organizzazione ti serve per guadagnare di più".

Anche gli altri professionisti trovano nell'IRAP un disincentivo economico a meglio attrezzare il proprio studio, ad assumere personale; ma ben può accadere, e per fortuna accade, che un avvocato, un medico libero professionista, veda espandersi la sua attività in misura tale da render economicamente vantaggiosa l'assunzione di uno o più collaboratori. Per il medico di base questo non accade.

medico;eventuali variazioni devono essere comunicate alla Azienda entro 30 giorni dalla avvenuta variazione.7. Le visite nello studio medico, salvi i casi di urgenza, vengono di norma erogate attraverso un sistema di prenotazione.

Il compenso che il medico di base percepisce per ogni paziente che lo abbia indicato come medico di famiglia è infatti fisso (e non proporzionale al numero delle visite e delle prescrizioni), e decresce con l'aumentare del numero dei pazienti; inoltre vi è un "tetto" di 1500 pazienti ed il medico che raggiunga tale "tetto" non riceve alcun beneficio economico da una migliore e più efficiente organizzazione, magari con l'ausilio di un infermiere. E rischia invece di trovarsi colpito una ulteriore imposta che si aggiunge allo stipendio corrisposto al personale dipendente, ed ai relativi oneri contributivi.

Tanto che (Cass. civ., sez. lav. 9 aprile 2014, n. 8366): il sanitario che abbia assunto in carico un numero di assistiti in misura eccedente il massimale - di cui all'accordo nazionale stipulato ai sensi dell'art. 48 l. 23 dicembre n. 833 - non ha diritto al risarcimento dei danni per i compensi non percepiti, in quanto trattasi di pretesa fondata su una condotta contraria alla legge, senza che assuma rilievo l'eventuale violazione, da parte dell'asl, dell'obbligo di trasmettere il tabulato periodico dei nominativi degli assistiti in carico al sanitario convenzionato, al quale deve essere noto quanti e quali pazienti abbia in carico; né, in tale evenienza, è esperibile l'azione di arricchimento senza causa, difettando il presupposto della diminuzione patrimoniale, la cui prova ricade sull'attore, non potendo presumersi alcuna perdita sulla sola base del numero degli assistiti eccedenti il massimale, che non necessariamente si sono giovati delle cure mediche.

L'onere tributario in questione viene poi confrontato con la disciplina propria dei medici che -come dipendenti da aziende pubbliche sanitarie od ospedaliere- vedono assimilati ai redditi di lavoro dipendente i proventi percepiti nella libera professione così detta "intramuraria" ; che —come noto- molto spesso intramuraria non è perché può svolgersi presso lo studio privato del medico (lettera e dell'art. 47 - ora 50- del D.P.R. 917/1986) e quindi non sono gravati dell'irap (che viene versata dai loro datori di lavoro), anche quando dispongano di personale dipendente e di strumenti di rilievo.

E' vero che quando la struttura ospedaliera fornisce assistenza alla libera professione del dipendente intramurario, tale assistenza è fornita da una struttura estranea al medico stesso; ma è anche vero che l'ospedale fornisce al medico certi mezzi (ad esempio un servizio di segreteria) proprio perché essi compongono il "minimo indispensabile" per l'esercizio della funzione medica.

L'indirizzo giurisprudenziale più rigoroso viene dunque qualificato in contrasto con la crescente spinta che nasce dalla realtà sociale e che molte regioni tendono a trasformare in obbligo, ad una migliore organizzazione dei medici di base, eventualmente in forma associata, con conseguente assunzione di un segretario e/o di un infermiere, in modo da assicurare, anche attraverso il coordinato intervento di più professionisti e di più professionalità non solo una maggior "copertura di orario", ma anche un miglior valutazione diagnostica della salute. Queste spinte mirano ad una maggior efficienza delle strutture sanitarie pubbliche, che consenta ad un tempo cure più adeguate (così detta "appropriatezza" dell'intervento curativo); e minori spese, ad esempio limitando il ricorso a spedalizzazioni non necessarie.

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE E UTILIZZO DI ATTIVITA' E MEZZI ORGANIZZATI DA ALTRI

Si è già sottolineato che in molte massime troviamo scritto che è soggetto ad IRAP chi "si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui". Applicando queste parole alla lettera si dovrebbe prendere atto che "impiega non occasionalmente il lavoro altrui" anche l'avvocato che ricorra al sistema postale, che si rivolga agli ufficiali giudiziari per le notifiche; il professionista che si rechi sistematicamente al lavoro in taxi; il medico che si faccia annotare gli appuntamenti dalla moglie o dalla madre; e così via...

Argomentazioni simili porterebbero però a concludere che professionisti e lavoratori autonomi non occasionali sono sempre soggetti ad IRAP (e dunque rientrerebbe dalla finestra la tesi ultra-rigorista sostenuta dalla Agenzia e unanimemente respinta dalle sentenze della Corte).

Invero, non è concepibile un'attività umana produttiva (e una qualunque attività umana di spessore sociale) che non si svolga in collaborazione con altri operatori, non utilizzi "il lavoro altrui". Anche il lavoratore dipendente svolge il proprio lavoro con l'ausilio di altri: degli addetti alle pulizie, dei centralinisti.... E dunque rischia di azzerarsi il "quid pluris" che dovrebbe differenziare il lavoro autonomo soggetto ad irap dal lavoro dipendente.

Si deve giungere alla conclusione che il "lavoro altrui" rilevante ai fini della "autonoma organizzazione" è quello organizzato e regolato dal professionista mediante un rapporto di lavoro subordinato o para-subordinato. D'altronde solo in un rapporto di lavoro subordinato o parasubordinato o di stabile collaborazione, il professionista utilizza il "lavoro altrui"; al di fuori di questi rapporti il professionista è invece solo il percettore di prestazioni o beni da altri provenienti.

Un analogo discorso deve poi essere accolto per quanto attiene all'utilizzo di mezzi materiali altrui, dovendosi stabilire se tali beni vadano conteggiati per stabilire se siano superati i limiti (secondo molte massime individuati nel "minimo indispensabile") che determinano la soggezione a imposta

Dunque sembra non debba essere conteggiato il lavoro svolto bensì a beneficio del contribuente ma al di fuori della sua direzione o potere di coordinamento; come non assumono rilievo il beni altrui pur di rilevante complessità e valore di cui si avvalga senza esercitate su essi una forma di controllo.

Questa impostazione ha dato luogo a numerose pronunce che escludono la applicabilità dell'IRAP al chirurgo che svolga attività libero professionale utilizzando le strutture di una clinica privata di proprietà altrui (o in regime di infirmaonia presso la struttura ospedaliera pubblica), dell'attore teatrale e cinematografico (che non utilizzi una propria "compagnia di giro") del commercialista che sia amministratore o sindaco di una società di capitali.. .ecc.

Il professionista che opera in uno studio altrui

Sentenza n. 5396 del 4 aprile 2012 (Bognanni Merone) non sussiste il presupposto impositivo per l'applicazione dell'IRAP ove un avvocato eserciti professione "presso l'ufficio di terzi", utilizzando soltanto mezzi indispensabili (autovettura e telefono cellulare).

Sentenza n. 11947 del 13 luglio 2012 (Pivetti Virgilio): ove risulti che il contribuente abbia svolto attività di collaborazione presso studi altrui ed in favore dei medesimi (ai quali fatturava i suoi compensi, avvalendosi di beni e strumenti di detti studi), ne discende che, escluso l'esercizio in forma associata della professione, manca una delle condizioni per la sussistenza dell'autonoma organizzazione, cioè che il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile

dell'organizzazione medesima e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse.

Sentenza n. 22941 del 9 ottobre 2013 (Merone Chindemi) Erra il giudice di merito che non esamini la tesi del contribuente che sostenga di essere sprovvisto di una stabile organizzazione rilevante ai fini IRAP in quanto ospitato in uno studio associato.

Sentenza n. 6069 del 12 marzo 2010 (Papa Meloncelli): ove un medico dentista svolga la propria attività presso terzi e senza dipendenti e beni strumentali personali non sussiste un'attività professionale svolta con apprezzabile struttura organizzativa autonoma soggetta ad IRAP.

Il chirurgo che operi in una clinica altrui

Ordinanza n. 9276 del 7 giugno 2012 (Merone Valitutti) Non è soggetto ad IRAP il medico chirurgo che svolga la propria attività professionale presso strutture private (cliniche) organizzate da terzi.

Ordinanza n. 9693 del 13 giugno 2012 (pres e rel Cicala) In base all'art. 2 del D. legs. 446/1997 (come modificato dall'art. 1 del D. Legs. 137/1988), ai fini della soggezione ad IRAP dei proventi di un lavoratore autonomo (o un professionista), non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia "autonoma", cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi bensì anche sotto i profili organizzativi. Non sono perciò soggetti ad Irap i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata.

Il cantante lirico

Ordinanza n. 21106 del 27 novembre 2012 (Pres. E Rel. Cicala) Non è soggetto ad IRAP il contribuente (cantante lirico) che si avvalga di una modesta struttura materiale con spese per immobili pari a euro 7.325; ed eroghi "compensi a terzi" (per circa 13.000 euro) all'agente teatrale che esercita una libera attività professionale autonoma compensata a provvigione

L' attore

La sentenza n. 26144 del 30 ottobre 2008 ha dichiarato la manifesta fondatezza del ricorso proposto da un noto attore (Rosario Fiorello) contro la sentenza di merito che gli aveva negato il rimborso dell'IRAP, affermando: "Costituisce principio consolidato, che consente l'accoglimento in camera di consiglio ex art. 375 c. p. c. del ricorso del contribuente, l'affermazione secondo cui l'IRAP coinvolge una capacità produttiva "impersonale ed aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e colpisce un reddito che contenga una parte aggiuntiva di profitto derivante da una struttura organizzativa "esterna", cioè di un complesso di fattori che per numero, importanza e valore economico siano suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista (lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto ed indiretto etc.).Ed il provvedimento 26144 soggiunge: "non è dunque

sufficiente il ricorso da parte di un attore ad un notaio ad avvocati, ad una truccatrice occasionale, ed a due autori di testi".

La sentenza n. 7721 del 21 marzo 2008 ha rigettato in camera di consiglio il ricorso della Amministrazione avverso la sentenza di merito che aveva riconosciuto la non applicabilità dell'IRAP all'attrice Maddalena Crippa

La sentenza n. 14379 del 15 giugno 2010 ha riconosciuto in diritto al rimborso IRAP del conduttore televisivo, speaker ed autore di programmi Carlo Enrico Paolo Taranto.

Meno fortuna ha avuto la presentatrice televisiva Roberta Capua, in quanto la sentenza della Corte n. 3680 del 16 febbraio 2007 ha cassato la decisione che le riconosceva il diritto al rimborso: senza però decidere nel merito, ma rinviando la controversia al giudice di secondo grado per una nuova valutazione dei fatti.

Amministratori, revisori e sindaci

Ordinanza n. 20190 del 16 novembre 2012 (Pres. E rel. Cicala) i compensi per le attività di amministratori, sindaci, revisori di società e commissario giudiziale, possono essere o non essere soggetti ad IRAP a seconda che chi le pone in essere si avvalga o non si avvalga di una organizzazione "autonoma", cioè facente capo alla sua persona in forma singola od associata.

Sentenza n. 27983 del 21 dicembre 2011: non sono soggetti ad Irap i redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società.

Tale sentenza 27983, che riguarda le annualità 1999-2001, per quanto attiene alla annualità 2001 afferma essere: "appena il caso di evidenziare, con riguardo all'anno di imposta 2001, che la L. n. 342 del 2000, art. 34, al comma 1, nell'ambito delle variazioni apportate al testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. n. 917 del 1986, ha collocato tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società". **E dunque per le annualità successive al 2001 i proventi di amministratore e sindaco sono addirittura assimilati a quelli di lavoratore dipendenti (cfr. la lettera c bis del primo comma dell'art. 47, ora 50 TU Redditi).**

Mentre -per quanto attiene alle annualità anteriori al 2001- giunge al medesimo risultato richiamando il combinato disposto degli artt.3, primo comma, lett. e) e 8 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che facendo riferimento, per la determinazione della base imponibile, alla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e quello dei costi sostenuti inerenti alle attività di cui all'art. 49, primo comma, del d.P.R. 22dicembre 1986, n. 917, senza menzionare quelle di cui al secondo comma, lettera a), della medesima disposizione, già allora escludeva l'assoggettabilità ad imposizione di quella parte di reddito che un lavoratore autonomo, esercente abitualmente l'attività professionale intellettuale di dottore commercialista, abbia prodotto in qualità di presidente del consiglio di amministrazione di una banca, senza utilizzare la propria autonoma struttura.

Sentenza n. 19607 del 16 settembre 2010: L'assoggettamento ad imposizione IRAP di coloro che esercitino arti o professioni richiede la prova dell' esistenza di un'"autonoma organizzazione" che sussiste solo ove il contribuente gestisca una struttura propria dotata di beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro dipendente. Tale requisito non sussiste quando il professionista utilizza una struttura altrui per svolgere un'attività, anche ben retribuita (viene perciò cassata la sentenza di merito, ed accolto il ricorso introduttivo di un commercialista che aveva realizzato cospicue entrate con l'attività di componente di consigli di amministrazione e di collegi sindacali).

Sentenza n. 12653 del 28 maggio 2009: costituisce principio consolidato, che consente l'accoglimento in camera di consiglio ex art. 375 e. p. c. del ricorso del contribuente, l'affermazione secondo cui l'assoggettamento ad imposizione IRAP dei soggetti esercenti arti o professioni richiede la prova dell' esistenza di un'"autonoma organizzazione", che sussiste solo ove il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (viene perciò cassata la sentenza di merito che aveva affermato l'applicazione dell'imposta a un ragioniere che esercitava l'attività di sindaco e consulente utilizzando le strutture di terzi).

Vedi altresì la sentenza n. 14649 del 22 giugno 2007 secondo cui non sono soggetti ad Iva i compensi percepiti da chi ricopra cariche sociali in società aventi sede legale in Italia, senza essere iscritto ad alcun albo professionale e senza esercitare alcuna attività professionale autonoma (nel caso di specie il contribuente, ragioniere pensionato INPDAl residente nel principato, di Monaco aveva percepito compensi quale amministratore e liquidatore di società).

Ovviamente poi ove il professionista operi contemporaneamente come amministratore di una società e con attività in proprio, sarà soggetto ad IRAP per la parte di guadagni realizzati utilizzando la propria organizzazione (cfr. la sentenza n. 4959 del 2 marzo 2009).

Però (ordinanza n. 3434 del 5 marzo 2012): non ha diritto al rimborso dell'IRAP il dottore commercialista che, in presenza di autonoma organizzazione ed espletando congiuntamente anche gli incarichi connessi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico, svolga sostanzialmente un'attività unitaria, nella quale siano coinvolte conoscenze tecniche direttamente collegate all'esercizio della professione nel suo complesso, allorchè non sia possibile scorporare le diverse categorie di compensi eventualmente conseguiti e di verificare l'esistenza dei requisiti impositivi per ciascuno dei settori in esame, per il mancato assolvimento dell'onere probatorio gravante sul contribuente.

Quando una struttura è veramente "altrui"?

Viene da domandarsi quando una struttura possa essere considerata come "altrui" nonostante il professionista abbia in essa qualche ingerenza, o come socio di una struttura collettiva, o come amministratore....

Appare in proposito opportuni ricordare la sentenza n. 21326 del 18 settembre 2013 (Cappabianca Ferro) secondo cui l'IRAP deve essere applicata ai taxisti di Firenze, organizzati in cooperativa, in ragione delle specifiche modalità di esercizio dell'attività, integrata dall'apporto qualificante della predetta stabile struttura societaria, che assicura al singolo tassista, in via tipica e

costante, continuità di lavoro, migliori condizioni economico-professionali, centralizzazione della raccolta pubblicitaria, assistenza amministrativa e fiscale.

Mentre la ordinanza n. 15746 del 2 luglio 2010⁹ ha stabilito che in tema IRAP, l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione (nel caso di specie il giudice di merito aveva escluso l'applicazione dell'imposta al professionista socio di una società di revisione).

La sentenza n. 9214 del 18 aprile 2007 (Prestipino Ruggiero) afferma "non assume alcun rilievo l'esistenza di una società di servizi di cui il contribuente sia socio di capitali (e la cui denominazione contenga il cognome del contribuente) trattandosi di attività diverse ed autonome.

Su questa linea si colloca la sentenza n. 21978 del 17 ottobre 2014: poiché l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. E' quindi ravvisabile una obbiettiva deficienza del criterio logico nel ragionamento del giudice di merito che affermi la sussistenza di un'organizzazione facente capo al contribuente sulla scorta della sola circostanza che rivestisse, per gli anni in questione, la carica di membro del consiglio di amministrazione della Casa di Cura presso la quale svolgeva la propria attività di libero professionista, giungendo alla conclusione che lo stesso avesse "facoltà di organizzare in piena autonomia non solo il proprio lavoro ma anche quello della Casa di Cura che lo ha supportato".

⁹ Con il primo motivo l'Agenzia prospetta il malgoverno dei principi in tema di onere della prova, quanto ai fatti costitutivi del diritto al rimborso. Il primo motivo è manifestamente infondato. Risulta dallo stesso ricorso che l'Agenzia non ha mai contestato il fatto che il contribuente fosse socio della società di revisione Ernst & Young, presso la quale svolgeva la propria attività (cfr. pag. 2 del ricorso, ove è riportato un brano della pag. 2 della memoria illustrativa dell'Ufficio in primo grado), vertendo nella sostanza il giudizio sulle conseguenze in diritto di tale fatto. Con il secondo (erroneamente rubricato con il n. 3) e con il terzo (erroneamente rubricato con il n. 4) motivo l'Agenzia deduce vizi di motivazione riguardo alla valutazione del fatto (non controverso) costituito dall'essere il contribuente inserito nella struttura della società, deducendo in particolare, con il terzo motivo, che il giudice tributario avrebbe erroneamente escluso il requisito dell'autonoma organizzazione valorizzando la nozione di titolarità, in capo alla società, dei beni che compongono la struttura organizzativa piuttosto che quello di responsabilità della medesima struttura organizzativa. I due motivi sono inammissibili. Premesso che - come si è ricordato - i fatti di causa non sono mai stati controversi e che l'Agenzia non ha contestato la circostanza che il contribuente fosse socio della Ernst & Young, presso cui svolgeva la propria attività professionale, va affermato che la valutazione in diritto di tali fatti, se cioè essi comportassero o meno la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, non può essere censurata sotto il profilo del vizio di motivazione, trattandosi eventualmente di erronea applicazione della norma impositiva, come interpretata dalla Corte costituzionale e da questa Corte di legittimità, quanto al requisito della autonoma organizzazione"; che l'Agenzia delle Entrate ha presentato una memoria; che il collegio condivide nella sostanza la proposta del relatore, osservando che comunque l'esercizio di una attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita dalla società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dalla autonoma organizzazione; che pertanto il ricorso va rigettato, con la condanna della ricorrente al rimborso delle spese, liquidate in Euro 2.600,00 di cui Euro 2.500,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Autonoma organizzazione e servizi forniti da apposite strutture (oversourcing).

Come si può constatare la giurisprudenza è piuttosto generosa nell'escludere dall'IRAP i professionisti (ed i lavoratori autonomi) che utilizzino strutture altrui

In una prospettiva diversa si collocano però quelle sentenze in cui si afferma la soggezione ad IRAP dei professionisti che si procaccino gli strumenti reali e personale per il miglior svolgimento della loro attività professionale attraverso contratti di fornitura.

Sentenza n. 8962 del 12 aprile 2013 (Merone Iorfida) : 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, previsto dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, comma 1, 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.

Ordinanza n. 12078 del 25 maggio 2009: costituisce principio consolidato, che consente l'accoglimento in camera di consiglio ex art. 375 c.p.c. del ricorso della Amministrazione, l'affermazione secondo cui l'assoggettamento ad imposizione IRAP dei soggetti esercenti arti o professioni richiede la prova dell' esistenza di un'"autonoma organizzazione", che sussiste ove il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui; sotto questo profilo, ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, è la sussistenza di una organizzazione autonoma, restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata(dipendenti diretti ovvero ricorso ad una società di servizi), essendo soltanto necessaria la disponibilità di beni strumentali, capitali e stabili forme di collaborazione, funzionali all'espletamento delle particolari incombenze; il che ben si può realizzare attraverso l'utilizzo, in base a specifica convenzione, di personale, beni e servizi vari, messi a disposizione da una società di servizi (outsourcing) - costituita dagli stessi componenti lo studio associato - e gestiti da parte dello Studio Associato, in base alle esigenze professionali dei vari componenti lo studio, dando una componente organizzativa funzionale propria dello studio, idonea a potenziare l'attività della struttura in quanto tale e degli associati ed a creare, quindi, un valore aggiunto; restando lo studio associato responsabile dell'organizzazione e della gestione del personale e dei mezzi, acquisiti convenzionalmente, dei quali si avvalga stabilmente in base alle proprie esigenze, in piena autonomia e con libera valutazione.

Cfr. altresì la sentenza n. 10151 del 28 aprile 2010¹⁰

¹⁰ Si riporta la motivazione: La Commissione in fatto premette, quale punto incontrovertito, che lo Studio Associato si avvaleva, per la fornitura di tutti necessari servizi, (dalla telefonia al segretariato) delle prestazioni rese da una società, la "s.r.l. Virili Service". Da tale situazione di fatto deduce che lo Studio è privo di autonoma organizzazione, in quanto delega ogni tipo di incombenza di tale natura ad un soggetto terzo.

L'assunto integra violazione della legge istitutiva dell'IRAP, nel senso sopra esposto, in quanto proprio dal ricorso ad una società di servizi si evince che lo Studio si avvale in forma rilevante e non occasionale, anzi continuativa del lavoro di terzi, così integrando il requisito di autonoma, organizzazione quale struttura posta

La sentenza n. 22674 del 24 ottobre 2014 statuisce: la decisione impugnata appare in linea con i principi affermati dalle ricordate pronunce, avendo esaminato la realtà fattuale ed avendo valutato che, nel caso in specie, il reddito era stato conseguito mediante l'impiego, non occasionale, di una organizzazione costituita da una società di servizi retribuita a percentuale, tanto da risultare erogati alla stessa, dal professionista, compensi pari, complessivamente, ad oltre € 80.000.00, per l'anno che interessa. Tra le attività espletate dal professionista vi era infatti la consulenza fiscale e societaria e l'attività affidata alla società di servizi riguardava la "tenuta della contabilità dei propri clienti" (come confermato dallo stesso ricorrente) strettamente connessa a quella oggetto della professione dal primo svolta. I Giudici di appello, hanno quindi correttamente, argomentato che ciò che rileva, agli effetti impositivi Irap, e che risulta idoneo a ricondurre la fattispecie alle affermazioni desumibili dalle richiamate pronunce, "è la sussistenza di una organizzazione imprenditoriale", restando indifferente il mezzo giuridico col quale quest'ultima è attuata (dipendenti ovvero società di servizi ovvero associazione professionale) e che rende possibile lo svolgimento (complesso) della attività (complessa) dei professionisti (cfr. anche Cass.12078 e 12079/2009). Rigetta perciò il ricorso avverso una sentenza che aveva affermato " che la sussistenza del presupposto impositivo emergeva dalla stessa dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente (l'affidamento a terzi, dietro compenso di € 80.690,00" annuali, di servizi correlati allo svolgimento dell'attività professionale di dottore commercialista).

Sottolineo che la questione perderebbe la gran parte del suo rilievo ove si aderisse alla tesi secondo cui la presenza di un dipendente non determina automatica soggezione ad IRAP, in quanto non si potrebbe sottoporre ad un regime fiscale più rigoroso chi si procacci l'aiuto di un operatore facendo ricorso ad una "società di servizi".

In linea di principio ritengo che anche qui vadano separatamente considerati i diversi casi concreti.

Altro è il professionista che usufruisce nel suo studio di uno stabile e continuativa servizio di segreteria assicurato da una società. Altro è il professionista (in genere medico) che utilizza per alcune ore alla settimana locali curati e mantenuti in condizioni di agibilità di una società di servizi, che assicura -durante le ore lavorative- un servizio di segreteria unico per tutti coloro che utilizzano la struttura. mentre l'imposta graverà ovviamente su chi organizza e gestisce studi professionali ed uffici¹¹, assumendo il necessario personale.

In questo secondo caso mi pare si possa affermare che il professionista non "sia sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili

a sostegno e potenziamento della attività professionale; in ordine alla quale è irrilevante che la struttura di supporto sia fornita da personale dipendente o da un terzo su base di un contratto di fornitura.

La sentenza deve quindi essere cassata, e non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto (essendo il dato rilevante già acquisito e non contestato) la causa può essere decisa nel merito, con reiezione del ricorso introduttivo del contribuente.

¹¹ Talvolta la struttura fornisce solo un servizio di segreteria telefonica e di recapito posta, senza porre a disposizione un ufficio.

ad altrui responsabilità ed interesse” restando così escluso dall’ ambito di applicazione dell’ IRAP anche alla luce della giurisprudenza più rigorosa.

D'altronde è pacifico come l'IRAP non sia dovuta dai medici ospedalieri che svolgono attività "intramoenia" dunque con l'ausilio di uno studio attrezzato, fornito da terzi cioè dalla azienda sanitaria.

AUTONOMA ORGANIZZAZIONE E STUDI ASSOCIATI

A quel che capisco lo "studio associato" è una struttura più leggera della vera e propria "società di professionisti" (cioè della società costituita per esercitare una attività professionale), in passato vietata dal RD 1815/1939¹².

Per le società di professionisti la sentenza n. 15317 del 19 giugno 2013 (Cappabianca Greco) ha affermato che il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 2, nel primo periodo stabilisce come presupposto dell'IRAP l'esercizio "abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"; nel secondo periodo dello stesso art. 2 si stabilisce che l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta. E le parole "in ogni caso" comportano la applicazione della imposta prescindendo dal requisito dell'autonoma organizzazione"

Resta da vedere se si condivide questa affermazione (che pone mi pare un principio di diritto la cui applicazione sfugge alle strettoie del n. 5 dell'art. 360 c.p.c.) e se la si ritiene applicabile anche ai meri studi associati; come sembrerebbero sostenere la sentenza 15317 e l'ordinanza n. 16784 del 18 luglio 2010; secondo cui l'esercizio in forma associata di una professione liberale (nella specie dottore commercialista) costituisce una società semplice e rientra nell'ipotesi regolata dalla lett. c) del comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e costituisce, quindi, in base alla seconda parte del comma 1 dell'art. 2 del medesimo d.lgs., presupposto dell'imposta, prescindendosi completamente dal requisito dell'autonoma organizzazione; adde in termini l'ordinanza n. 21669 del 22 ottobre 2010.

Sentenza . n. 13716 del 7 giugno 2010 (Pres. e Rel. Cappabianca) : l'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e 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. Ne consegue che legittimamente il reddito dello studio associato viene assoggettato all'irap (nel caso di specie la

¹² Sentenza n. 23060 del 14 dicembre 2012: Un'associazione professionale non è un soggetto di diritto, e non si distingue dai singoli professionisti che la compongono. Ne consegue che qualora questi ultimi abbiano impugnato in proprio il silenzio-rifiuto dell'amministrazione finanziaria sull'istanza di rimborso dell'imposta (nella specie IRAP) versata dall'associazione in quanto tale, l'atto d'appello dell'amministrazione è ritualmente notificato presso l'avvocato nominato congiuntamente dai singoli professionisti, a nulla rilevando che esso sia formalmente indirizzato all'associazione professionale.

Corte cassa la sentenza di merito favorevole ai contribuenti e decidendo nel merito rigetta il loro ricorso introduttivo).

In effetti, il problema della applicazione dell'IRAP, a quel che mi risulta, si è posto solo per gli studi associati costituiti senza particolari formalismi da due o più professionisti; e la –mi pare prevalente– giurisprudenza della Corte pur affermando che la costituzione di uno studio associato è sintomo della esistenza di un' autonoma organizzazione soggetta ad IRAP, consente ai contribuenti di dimostrare che in realtà non sussiste alcuna struttura comune tale da integrare i presupposti per la soggezione ad IRAP. Ed a me pare francamente eccessivo applicare l'imposta quando due (o tre) professionisti (in genere giovani) mettono in comune le loro speranze e si danno una mano reciprocamente; anche quando ciascuno utilizza, in maniera sistematica, l'attività dell'altro (per sostituzioni, per rispondere al telefono...). Mi sembra logico prospettare una soluzione che valuti caso per caso la natura e la portata del coordinamento fra gli "associati". E che eviti il pericolo di una ulteriore spinta verso una irrazionale polverizzazione delle attività professionali, scoraggiando le forme associative. Ed in questi termini è reperibile un filone giurisprudenziale.

In base alla sentenza n. 1575 del 27 gennaio 2014 (Di Iasi Ferro): il reddito di uno studio associato (nel caso di specie di amministrazione condominiale) viene assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati. Perciò deve essere cassata (con rinvio) la sentenza di merito che abbia escluso l'applicazione dell'IRAP senza adeguatamente considerare la natura associata dell'esercizio dell'attività professionale, comportante l'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenza, ovvero la sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, si da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio, nonché l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere economico.

Si aggiungano la sentenza n. 14853 del 5 settembre 2012, l'ordinanza n. 22386 del 3 novembre 2010 la sentenza n. 22782 del 28 ottobre 2009 secondo cui uno studio associato è soggetto ad Irap quando l'esercizio in comune della attività professionale, pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni), dia luogo ad un insieme di strutture (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) ancorché non di particolare onere economico, di guisa che il reddito da sottoporre ad Irap sia stato almeno potenziato e derivato dalla struttura, e non derivi dal solo lavoro professionale dei singoli associato (in questi termini sono anche le sentenze n. 13570 dell' 11 giugno 2007, e n. 24058 del 13 novembre 2009 entrambe di cassazione con rinvio su ricorso della Amministrazione).

Su questa linea l'ordinanza n. 2715 del 5 febbraio 2008 rigetta come "manifestamente infondato" il ricorso con cui l'Agenzia pretendeva di sottoporre ad Irap uno studio associato composto da tre commercialisti. Ciò proprio in quanto –così come affermato anche nelle sentenze supra citate– gli studi associati sono soggetti ad IRAP quando l'esercizio in comune della attività professionale pur non configurando un centro di interessi dotato di autonomia funzionale (stante il carattere strettamente personale e fiduciario dell'esercizio delle professioni) dia luogo ad un insieme di strutture (immobili, mobili, macchinari, servizi, collaboratori) ancorché non di particolare onere

economico, di guisa che il reddito da sottoporre ad Irap sia stato almeno potenziato e derivato dalla struttura, e non derivi dal solo lavoro professionale dei singoli (Cass. 13570/2007).

La sentenza 14853 supera poi il problema con l'affermazione secondo cui la presenza all'interno di uno studio associato, o comunque di una organizzazione simile, di un ufficio di segreteria in comune determina la sussistenza del presupposto impositivo ai fini IRAP per il professionista.

La già ricordata ordinanza n. 15746 del 2 luglio 2010 (Lupi Rel. D'Alessandro) ha affermato che l'esercizio di un'attività professionale nell'ambito dell'organizzazione costituita da una società di cui il professionista è socio (o dipendente) non realizza il presupposto impositivo costituito dall'autonoma organizzazione (nel caso di specie il giudice di merito aveva escluso l'applicazione dell'imposta al professionista socio di una società di revisione).

Si veda la sentenza n. 14060 del 3 agosto 2012: ove l'attività di un professionista si volga nella forma dello "studio associato" (nel caso di specie con il coniuge) il giudice di merito deve, ai fini della applicazione dell'IRAP accertare specificamente l'entità e l'incidenza a fini reddituali, della condivisione con altri professionisti dello svolgimento di parte della attività professionale dello studio (perciò la Corte cassa con rinvio la sentenza che aveva escluso l'applicabilità dell'IRAP).

L'ordinanza n. 4663 del 27 febbraio 2014 (Pres. E Rel. Cicala) in un caso di copresenza in uno studio di due avvocati (padre e figlia) ha deciso che la presuntio hominis secondo cui la sussistenza di uno studio associato costituisce indizio della esistenza di una stabile organizzazione ai fini IRAP può essere superata con adeguata motivazione; così come accaduto nel caso di specie in cui il giudice di merito ha evidenziato la assenza di spese per personale dipendente e la non sussistenza di una autonoma organizzazione. Si veda l'ordinanza n. 22506 del 10 dicembre 2012, relativa ad un caso analogo a quello qui affrontato.

Da ultimo si ricorda —per analogia- la sentenza n. 23114 del 11 ottobre 2013 relativa alle carovane doganali e secondo cui il quadro legislativo (in particolare il rapporto diretto tra Carovana e committenti) in uno con la gestione imprenditoriale della Carovana distinta da quella del soggetto pubblico (nel caso di specie Dogana) che su avvale della carovana determina l'autonomia organizzativa ed imprenditoriale della Carovana (a disposizione della quale vi sono peraltro anche beni ammortizzabili, sia pure di scarso rilievo); di guisa che il rapporto con la Dogana non è ricollegabile ad una posizione dell'Amministrazione quale datrice di lavoro in un rapporto di lavoro subordinato (o, comunque, espressione di un potere di dominio esercitato dall'Amministrazione sui fattori produttivi), nè appare tale da incidere sulla sussistenza dell'autonomia organizzativa in questione, e sono invece da considerare ordinaria manifestazione della funzione pubblica di vigilanza (necessaria quando soggetti economici privati intervengono in attività dotate di rilevanza pubblica). Dunque la Carovana di Facchini Doganali di Firenze è soggetta ad IRAP

IRAP E IMPRESA FAMILIARE

La sentenza n. 1537 del 27 gennaio 2014 (Cappabianca Greco) ha statuito che in tema di IRAP, afferendo essa non al reddito o al patrimonio in sé, ma allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata per la produzione di beni e servizi, ne è soggetto passivo anche l'imprenditore familiare (stante il valore esemplificativo dell'elencazione delle figure nell'art. 3 del

d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446), mentre non lo sono i familiari collaboratori - cui viene imputato, a determinate condizioni e proporzionalmente alla rispettive quote di partecipazione, il reddito derivante dall'impresa familiare - colpendo tale imposta il valore della produzione netta dell'impresa ed integrando la collaborazione dei partecipanti quel "quid pluris" dotato di attitudine a produrre una ricchezza ulteriore (o valore aggiunto) rispetto a quella conseguibile con il solo apporto lavorativo personale del titolare.

In termini è anche la sentenza n. 10777 del 8 maggio 2013 Virgilio Iofrida

Si veda altresì l'ordinanza n. 14157 dell'11 giugno 2010 (Cappabianca Greco): nella valutazione della sussistenza o meno della struttura autonomamente organizzata che giustifica l'applicazione dell'IRAP ad un lavoratore autonomo (nella specie rappresentante di commercio) deve essere valutato anche l'apporto del familiare (nella specie moglie) che presti in modo continuativo la sua attività di lavoro ai sensi dell'art. 230 bis del codice civile.

L'IMPATTO DELLA RIFORMA DEL PROCESSO DI CASSAZIONE

Come noto, le disposizioni di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 (conv. in legge n. 134 del 2012) si applicano ai ricorsi per cassazione proposti avverso le sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie regionali e ciò sia per quanto riguarda la nuova formulazione del n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ., sia per quanto riguarda l'ultimo comma dell'aggiunto art. 348-ter cod. proc. civ. (sentenza delle Sezioni Unite della Corte n. 8053 del 7 aprile 2014). E dunque il controllo della Cassazione sulla motivazione delle sentenze depositata dopo il giorno 11 settembre 2012 è possibile solo quando viene dedotto l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" (sempre che non sussista la così detta "doppia conforme")

Secondo la giurisprudenza di Cassazione l'espressione "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" deve essere interpretata come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali, e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili, nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile (sentenza delle Sezioni Unite della Corte n. 8053 del 7 aprile 2014 cui si affianca la sentenza n. 19881 del 22 settembre 2014).

Pertanto l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie. E la parte ricorrente deve indicare - nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui agli artt. 366, primo comma n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. - il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il "come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso.

Ancora si può ricordare la ordinanza della VI - III della Cassazione n. 12928 del 9 giugno 2014 secondo cui l'intervento di modifica del n. 5 dell'art. 360 cod. proc. Civ comporta una sensibile restrizione dell'ambito di controllo, in sede di legittimità, del controllo sulla motivazione di fatto, ridotto al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile in tale sede è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, prescindendo dal confronto con le risultanze processuali, e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili, nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile.

A questo punto, si pone il problema di valutare quali fra gli elementi da cui i giudici sono soliti trarre l'affermazione secondo cui una determinata attività è "autonomamente organizzata" discendano direttamente dalla legge e quindi possano dar luogo a ricorso per cassazione ex art. 360 n.3 c.p.c. e quali elementi costituiscano invece "indizio" ancorchè rilevante della sussistenza della stabile organizzazione; dando di conseguenza, nella maggior parte dei casi, luogo solo ad un ricorso ex art. 360 n.5 (ove non vi sia "doppia conforme"), Mentre possono formare oggetto di ricorso ex art. 360 n.3 cpc solo eccezionalmente, cioè solo sotto il limitato profilo della violazione dell'art. 9 1° comma c.c. posto che la sentenza n. 8053/2014 afferma (ma il punto non mi pare sia stato inserito nel massimario ufficiale CED) che la peculiare conformazione del controllo sulla motivazione introdotta dalla riforma legislativa non elimina, sebbene riduca (ma sarebbe meglio dire, trasformi), il controllo sulla sussistenza degli estremi cui all'art. 2729, primo comma, cod. civ. subordina l'ammissione della presunzione semplice. In realtà è in proposito possibile il sindacato per violazione di legge, ai sensi del n. 3 dell'art. 360 cod. proc. civ. Ciò non solo nell'ipotesi (davvero rara) in cui il giudice abbia direttamente violato la norma in questione deliberando che il ragionamento presuntivo possa basarsi su indizi che non siano gravi, precisi e concordanti, ma anche quando egli abbia fondato la presunzione su indizi privi di gravità, precisione e concordanza, sussumendo, cioè, sotto la previsione dell'art. 2729 cod. civ., fatti privi dei caratteri legali, e incorrendo, quindi, in una falsa applicazione della norma, esattamente assunta nella enunciazione della "fattispecie astratta", ma erroneamente applicata alla "fattispecie concreta". In altre parole, poiché la sentenza, sotto il profilo della motivazione, si sostanzia nella giustificazione delle conclusioni, oggetto del controllo in sede di legittimità è la plausibilità del percorso che lega la verosimiglianza delle premesse alla probabilità delle conseguenze. L'implausibilità delle conclusioni può risolversi tanto nell'apparenza della motivazione, quanto nell'omesso esame di un fatto che interrompa l'argomentazione e spezzi il nesso tra verosimiglianza delle premesse e probabilità delle conseguenze e assuma, quindi, nel sillogismo, carattere di decisività: l'omesso esame è il "tassello mancante" alla plausibilità delle conclusioni rispetto a premesse date nel quadro del sillogismo giudiziario.

La valutazione della portata di questo importante passo della sentenza 8053 può suscitare quale dubbio: mi pare però sicuro che non vi è violazione dell'art. 2729 c.c. se il giudice di merito apprezza e ammette la incidenza probatoria di un indizio ma ne esclude la decisività nel caso concreto, stante la presenza di fattori rilevanti in senso contrario (è nella natura dell'indizio il poter essere neutralizzato da un indizio contrario).

Tutte queste considerazioni ripropongono il quesito da cui siamo partiti: quando una circostanza sia di per sé idonea ex lege a determinare la applicazione della imposta e quando costituisca un indizio, sia pure fortissimo di cui si deve tener conto nella valutazione in fatto.

E' agevole osservare come questo sia solo un aspetto di una problematica che coinvolge il rapporto fra giudizio civile di merito e giudizio di cassazione, ed in particolare il ricorso per cassazione in materia tributaria.

La Corte di Cassazione ha elaborato nel corso degli anni un complesso di valutazioni e di criteri la cui violazione conduce (sarebbe meglio dire conduceva) alla pressoché sicura cassazione della sentenza di merito.

Si pensi all'imputazione di una quota del reddito sociale al socio di una società di capitali a ristretta base azionaria, alla imputazione all'imprenditore dei movimenti bancari dei conti correnti di un prossimo congiunto, alla forte valenza attribuita alle dichiarazioni di terzi raccolte dalla Amministrazione, e per converso, allo scarso credito attribuito alle analoghe dichiarazioni raccolte dal contribuente; al valore meramente indiziario –ancorchè fortemente indiziario- attribuito alle sentenze del giudice penale (di condanna, di assoluzione, di applicazione delle pene pateggiate). Tutte questi orientamenti venivano dedotti nei ricorsi in cassazione indifferente sotto i numeri 3) e 5) dell'art. 360 (e spesso sotto tutti e due).

Ora si impongono scelte, per così dire, "dolorose": l'applicazione del "nuovo" n 5) porta (come sottolinea la Avvocatura dello Stato) ad una minore "unificazione" della giurisprudenza tributaria di merito ad opera della Corte di Cassazione. Ed è ovvio come l'intervento della Corte assuma particolare rilievo nella materia tributaria, ove vengono sottoposte al giudice di legittimità sentenze che non sono emesse da organi della giustizia ordinaria.

Si deve però anche prender atto che la sezione quinta viene investita ogni anno di circa 12.000 ricorsi, e quindi gravata di una massa di decisioni che è quasi impossibile gestire secondo criteri uniformi; anche a causa della estrema complessità del diritto tributario, sospinto qua e là da esigenze frammentarie e spesso contraddittorie.

Una rigorosa applicazione del "nuovo" n. 5 dell'art. 360 c.p.c. può dunque produrre effetti in controtendenza liberando la Corte dal gravoso compito di valutare le motivazioni in fatto; dedicandosi così maggiormente all'esame delle questioni di diritto, in adempimento del suo compito fondamentale di Corte Suprema costituita per garantire l'uniforme applicazione della legge.

Venendo alla nostra problematica, mi pare si debba sottolineare che nella sua fondamentale sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 la Corte Costituzionale ha affermato: "è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione - il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto - risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall' esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi», con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

L'inciso "il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto", non costituisce poi un mero obiter dictum (pur sempre significativo data la autorevolezza della fonte), bensì uno dei cardine della decisione della Corte Costituzionale.

La Corte ha potuto "salvare" la applicazione dell'IRAP ai professionisti con una pronuncia dal dispositivo opposto a quello adottato in tema di ILOR (sentenza n. 42/1980), proprio sottolineando come il requisito della "autonoma organizzazione" (inserito nel testo da una prudente e opportuna innovazione legislativa) attribuisca all'imposta un carattere di "realità" consenta di respingere la contestazione secondo cui assumerebbe la portata di una imposta "personale", gravante su qualunque reddito da lavoro autonomo. Ed ha evitato di addentrarsi nella spinosa individuazione degli elementi che consentono di attribuire natura "reale" e non "personale" ad un'imposta ponendo tale compito nelle mani dei giudici di merito.

D'altronde mi par indubbio che la dizione legislativa "autonomamente organizzata" fornisce utili indicazioni normative ma non contiene in sé alcun riferimento specifico a dati quali l'esistenza di dipendenti o la entità delle strutture utilizzate e quindi sotto questi profili si apre lo spazio a valutazioni fattuali ora di competenza esclusiva del giudice di merito. Ed infatti la giurisprudenza riproduce costantemente l'affermazione secondo cui "l'accertamento della autonoma organizzazione - ai fini del quale non assume alcun rilievo la prevalenza dell'opera del professionista sul valore degli altri fattori produttivi impiegati, trattandosi di un requisito non configurabile, date le caratteristiche intrinseche del lavoro professionale o artigianale, e comunque non riconducibile ad alcuna previsione normativa - costituisce apprezzamento di mero fatto, rimesso al giudice di merito ed insindacabile in sede di legittimità, se non per vizi logici della motivazione (sentenza n. 3634 del 16 febbraio 2007 Paolini - Magno¹³).

Dunque il sindacato della Cassazione sul dictum del giudice di merito è , a mio avviso in larga parte, circoscritto nei limiti del n.5 dell'art. 360 c.p.c. ,

La violazione di legge potrà scattare sia in relazione alla errata applicazione dell' art. 2729 c.c. (nei termini indicati dalla sentenza 8053 delle Sezioni Unite) sia ove si vogliano sottrarre all' Irap redditi che sono frutto di attività di una vera e propria impresa (cui è quindi ope legis applicabile l'imposta) .

Si deve cioè ricordare che, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 42 del 1980 che ha circoscritto l'applicazione dell'ILOR ai redditi di impresa, la giurisprudenza ha affermato che per la soggezione ad ILOR del reddito derivante dall'esercizio di professione intellettuale (nella specie, di medico- analista), non si richiede che la relativa attività perda radicalmente i caratteri del lavoro professionale per assumere i connotati dell'esercizio dell'impresa, essendo sufficiente la somiglianza del risultato economico, cioè l'equiparabilità dei proventi al reddito d'impresa, la quale si verifica quando gli stessi siano prevalentemente frutto non di detto lavoro, sia pure con l'ausilio di

¹³ Principio enunciato dalla S.C. in riferimento all'esercizio dell'attività di medico in convenzione con un'azienda sanitaria locale, svolta dal contribuente senza l'ausilio di dipendenti e con l'impiego di beni strumentali limitati, che il giudice tributario di merito aveva ritenuto perciò non assoggettabile ad imposizione, con statuizione non contestata dall'Agenzia delle entrate ricorrente sotto il profilo del vizio di motivazione,

macchinari e di opera altrui, ma dell'organizzazione e del coordinamento di capitali e di prestazioni lavorative di terzi (sentenza n. 3901 del 3 aprile 1995).

Mi sembra quindi infondato il timore che una apertura verso gli studi con un unico dipendente consenta ai giudici di merito di dichiarare esenti studi professionali complessi con magari un decina di segretari. In quanto l'imposta dovrà sempre essere applicata ove il Fisco adduca e dimostri che il contribuente disponeva di una struttura assimilabile a quella di un'impresa.

Osservo infine come analoga questione si ponga in ordine alla problematica degli studi associati, dovendosi stabilire se siano o meno ope legis soggetti ad IRAP prescindendo dal requisito della autonoma organizzazione. E come una parte considerevole della giurisprudenza abbia —pur prima della riforma— lasciato spazio alle valutazioni del giudice di merito nella valutazione della struttura cui gli associati danno luogo.

Anche qui una possibile soluzione è l'assoggettamento ad imposta di quegli studi associati in cui si costituisca una vera e propria struttura associativa; escludendo dall'onere le mere “convivenze” di più professionisti in un'unica struttura materiale, con modesti elementi in comune (quali la gestione di una segreteria in comune).

LE PROSPETTIVE DI RIFORMA LEGISLATIVA

La legge 11 marzo 2014, n. 23, delega 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"¹⁴ (art. 11 secondo comma). Ed in questa disposizione si può scorgere il recepimento di una linea interpretativa giurisprudenziale che tende a sottrarre all'imposta “i professionisti, gli artisti e i piccoli imprenditori”.

La portata della norma non è scontata, il risultato deve essere una esclusione totale dall'IRAP di professionisti ed artisti, oppure tale esclusione deve essere limitata al caso di artisti e professionisti che dispongano di una struttura minima, limitata ad un solo dipendente (come affermato in un recente indirizzo della Cassazione di cui ci siamo occupati)?.

Mi pare comunque che la norma vada però presa in considerazione in quanto l'utilizzazione del verbo “chiarire” suggerisce l'impressione che non si tratti di una riforma “innovativa” ma della più nitida enunciazione di un “qualcosa” che già è presente nella legge in vigore.

¹⁴ Appare superato il comma 515 dell'articolo unico della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (c.d. legge di stabilità 2013), che prevede la possibilità di istituire forme di esenzione dall'IRAP per chi "si avvalga di lavoratori dipendenti o assimilati"

APPENDICE

La più recente giurisprudenza della Corte

Sent. n. 26998 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Conti

Massima:

Erra il giudice di merito che decidendo a seguito di rinvio dalla Corte di Cassazione escluda che possa avere rilevanza, ai fini del requisito dell'autonoma organizzazione per l'applicazione dell'IRAP la corresponsione in un anno di imposta, da parte di un professionista a terzi di compensi per prestazioni professionali pari a £15.460.000 e, in misura ingente per £. 1.618.897.000 a società di servizi (nella cui ragione sociale sia inserito il nominativo del professionista stesso) .

NOTA

Si riporta uno stralcio della sentenza:

La circostanza che gli emolumenti corrisposti alla anzidetta società fossero riconducibili all'esecuzione del progetto per la costruzione dell'Auditorium di Roma affidato al professionista non può costituire, infatti, dimostrazione dell'assenza del requisito dell'autonoma organizzazione, anzi dimostrando come detto contribuente si fosse avvalso in modo non occasionale del lavoro altrui per realizzare tale opera allo stesso affidata dal Comune di Roma-v.pag.4 controricorso-, corrispondendo ingenti importi.

Non pare infatti potersi revocare in dubbio che la collaborazione remunerata dal contribuente alla società Renzo Piano Building Working s.r.l. era in grado di accrescere la capacità produttiva del professionista, costituendo uno stabile fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente senza il quale il Piano non avrebbe incrementato il proprio volume d'affari-v., in termini, Cass.n. 12078/2009,Cass.n. 10151/2010-.

Sulla base di tali considerazioni e limitatamente all'anno di imposta 2000, la sentenza impugnata non si sottrae alle censure esposte dall'Agenzia che meritano di essere accolte.

Le censure proposte, per converso, sono infondate con riferimento agli anni 1998 e 1999 per i quali la CTR risulta avere fatto buon governo dei principi sopra richiamati valutando per l'un verso, nell'ambito dei poteri ad essa riservati-(Cass. 8585/2012; 18202/2008)-cfr. Cass.n.21 326/2013-, l'irrilevanza ai fini dell'autonoma organizzazione dello specifico valore dei beni strumentali acquistati dal professionista e concretamente ponderando, per l'altro verso, l'assenza di compensi a terzi per tali annualità.

Cass. n. 5383/2010

Sent. n. 27394 del 24 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Bognanni

Massima:

In tema di IRAP, l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. Il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente che eserciti 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. Peraltro in tema di IRAP, alla stregua dell'interpretazione costituzionalmente orientata tornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, l'esistenza di un'autonoma organizzazione, che costituisce il presupposto per l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti e professioni indicati dall'art. 49, comma primo, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non dev'essere intesa in senso soggettivo, come auto-organizzazione creata e gestita dal professionista senza vincoli di subordinazione, bensì in senso oggettivo, come esistenza di un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, frutto dell'organizzazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui. L'accertamento di tale presupposto - ai fini del quale la prevalenza dell'opera del professionista sul valore degli altri fattori produttivi impiegati non assume alcun rilievo, trattandosi di un requisito non configurabile, date le caratteristiche intrinseche del lavoro professionale o artigianale, e comunque non riconducibile ad alcuna previsione normativa - costituisce apprezzamento di mero fatto, rimesso al giudice di merito ed insindacabile in sede di legittimità, se non per vizi logici della motivazione, che al riguardo nella specie appare piuttosto carente anche sul piano giuridico, atteso che già di per sé solo il fatto che il professionista si avvalga di un solo collaboratore, costituisce sì un indizio, ma da solo non sufficiente se non suffragato da altri elementi specifici, che indichino il superamento della soglia del minimo necessario (perciò viene cassata con rinvio la sentenza di merito che aveva affermato la soggezione ad IRAP di un medico-medico-chirurgo, convenzionato con l'ASL, veniva rigettata che esercitava la professione, servendosi anche dell'attività di un lavoratore dipendente, oltre ad avvalersi di un'autonoma struttura).

Ord. n. 27007 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Cicala

Massima:

L'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché non di particolare onere

economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e 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. Ne consegue che legittimamente il reddito dello studio associato viene assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), a meno che, come nel caso avvenuto, il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati.

Ord. n. 27008 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Cicala

Massima:

Non è soggetto ad IRAP il medico di medicina di base convenzionato con il SSN che disponga di uno studio di 50 mq e delle attrezzature richieste dal SSN stesso.

Ord. n. 27010 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Cicala

Massima:

Non è soggetto ad IRAP il medico di medicina di base convenzionato con il SSN che disponga di uno studio di 50 mq e delle attrezzature richieste dal SSN stesso.

Ord. n. 27005 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Cicala

Massima:

Si deve distinguere la ipotesi in cui la collaborazione fra professionisti dà luogo ad una vera e propria struttura autonoma con una gestione comune delle entrate, da quella (che non determina soggezione ad IRAP) in cui i professionisti operano del tutto autonomamente e solo dividono alcune spese di interesse comune. Sussiste dunque il difetto di motivazione della sentenza impugnata.

NOTA

La decisione del Collegio è stata difforme dalla proposta del relatore di inammissibilità del ricorso

Ord. n. 27006 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Cicala

Massima:

Non è sindacabile in cassazione la valutazione del giudice di merito secondo cui non determina assoggettamento ad IRAP l'esistenza di un'autovettura, un computer, una fotocopiatrice, nonché altri accessori di modico valore, giudicati "strumenti minimi ed indispensabili per l'esercizio dell'attività".

Ord. n. 27009 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Conti

Massima:

Non esiste un apparato motivatorio idoneo a sorreggere la decisione ove il giudice di merito abbia escluso il requisito dell'autonoma organizzazione, limitandosi ad un assolutamente generico richiamo alle dichiarazioni dei redditi non dimostrando di considerare in maniera composita gli elementi e richiamati dall'Agenzia a sostegno della legittimità della pretesa fiscale, rendendo dunque impossibile la verifica del ragionamento seguito dal giudice di merito che, proprio per la mancata ponderazione di fatti decisivi per la verifica del fatto principale controverso - rappresentato dall'esistenza in capo al contribuente del requisito dell'autonoma organizzazione- non resiste alla censura esposta dalla ricorrente Agenzia.

Ord. n. 27012 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Conti

Massima:

Il fatto che il giudice di merito affermi che l'esistenza di compensi a terzi indicati nelle

dichiarazioni esibite dall'ufficio non può attribuirsi a personale alle dipendenze del contribuente, tanto non risultando dalla documentazione agli atti, consente di escludere che vi sia stato un omesso esame di fatti rilevanti, in base al "nuovo" testo dell'art. 360, n. 5 c.p.c.

Ord. n. 27014 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Conti

Massima:

In base ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale di deve escludere che l'esistenza di un dipendente determini la automatica individuazione, a carico del professionista datore di lavoro, del requisito dell'autonoma organizzazione che determina assoggettamento ad IRAP potendo semmai tale circostanza assumere rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa, unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione. Perciò non coglie nel segno il ricorso dell'Agenzia che non esponga gli elementi dai quali inferire che, diversamente da quanto affermato dalla CTR, l'attività della dipendente del professionista ha in concreto prodotto l'incremento dell'attività produttiva ed abbia dunque contribuito a determinare l'assoggettabilità del contribuente all'IRAP.

NOTA

Analoga motivazione sorregge le sentenze n. 27013, 27015, 27019 e 27010

Si riporta un ampio stralcio della motivazione della sentenza 27014 :

Con il primo motivo l'Agenzia delle entrate deduce il vizio di omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Lamenta l'insufficienza della motivazione che aveva erroneamente considerato di non rilevante entità i beni strumentali ed omesso di considerare i compensi in favore di lavoratore dipendente, pari negli anni rispettivamente a euro 3.662,00, 11187,00 e 6.511,00.

Con il secondo motivo deduce la violazione degli artt.2 del d.lgs.n.446/97.Essendo certa la presenza di personale dipendente non occasionale, doveva ritenersi l'esistenza dell'autonoma organizzazione.

La parte contribuente non ha depositato difese scritte.

Il primo motivo è inammissibile, avuto riguardo all'epoca di pubblicazione della sentenza impugnata-19 ottobre 2012- per effetto della quale deve ritenersi applicabile la novella al n.5 dell'art.360 comma 1 c.p.c. introdotta dall'art.54 d.l.n. 22 giugno 2012 n.83, convertito con modificazioni dalla Legge 07 agosto 2012 n.134.

Orbene, questa Corte a Sezioni Unite, con la sentenza n.8054 pubblicata il 7.4.2014 - e con la coeva sent.n.8053, relativa alla portata operativa del novellato n.5 dell'art.360 c.1 c.p.c. - ha enunciato i seguenti principi: a) Le disposizioni di cui all'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 (conv. in legge n. 134 del 2012) si applicano ai ricorsi per cassazione proposti avverso le sentenze pronunciate dalle Commissioni tributarie regionali e ciò sia per quanto riguarda la nuova formulazione del n. 5 dell'art. 360 c.p.c., sia per quanto riguarda l'ultimo comma dell'aggiunto art. 348-ter c.p.c.;b) la riformulazione dell'art. 360, n. 5 c.p.c. - secondo cui è deducibile esclusivamente l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" - deve essere interpretata come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile

in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili, nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile; c) il nuovo testo del n. 5 dell'art. 360 introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia); d) l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; e) la parte ricorrente dovrà indicare - nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui agli artt. 366, primo comma n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c. - il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il "come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso.

Orbene, facendo applicazione dei superiori principi, non appare ricorrere il vizio dell'omesso esame di fatto decisivo per il giudizio.

La CTR, infatti, ha esaminato gli elementi emersi dalle dichiarazioni dei redditi della contribuente traendone il convincimento che gli stessi non fossero idonei a giustificare l'applicazione dell'IRAP. Tanto consente di escludere che vi sia stato un omesso esame di fatti rilevanti per il giudizio, potendosi semmai discutere sulla congruità di tale motivazione che, tuttavia, sfugge ormai al sindacato di questa Corte.

Passando all'esame del secondo motivo, lo stesso è infondato.

Questo Collegio, dopo ampia discussione ritiene, nel solco tracciato da Cass.n.22020/13, di escludere che la censura prospettata dall'Agenzia ricorrente possa trovare accoglimento, posto che l'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente per il professionista non è conforme ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale né trova specifico conforto nella giurisprudenza di questa Corte-sent.n. 3676, n. 3673, n. 3678, n. 3680 del 2007-, potendosi semmai giustificare la sua rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della sua attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa, unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione.

Orbene, sulla base di tali considerazioni la censura esposta dall'Agenzia non coglie nel segno, non avendo la ricorrente in alcun modo esposto gli elementi dai quali inferire che, diversamente da quanto affermato dalla CTR, l'attività della dipendente del professionista ha in concreto prodotto l'incremento dell'attività produttiva ed ha dunque contribuito a giustificare l'assoggettabilità del contribuente all'IRAP.

Sulla base di tali considerazioni, il ricorso va rigettato

Sent. n. 26982 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Iacobellis

Massima:

L'avvalersi in modo non occasionale di lavoro altrui e, in particolare, di un solo dipendente part-time non costituisce, di per sé, elemento comprovante la presenza di un' "organizzazione produttiva", né, di per sé solo, è suscettibile di creare valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dagli strumenti

indispensabili e di corredo al Know-how del professionista. La incidenza marginale dell'attività generalmente svolta da un collaboratore part-time non consente di affermare che la stessa determini l'esistenza dell'autonoma organizzazione. In definitiva, il giudice di merito, nell'accertare l'esistenza dei presupposti impositivi, dovrà valutare se tale prestazione lavorativa, unitamente alle attrezzature delle quali il professionista si avvale, sia idonea a creare quel valore aggiunto, rispetto alla nera attività intellettuale, presupposto dell'imposizione in parola (viene perciò rigettato il ricorso della Agenzia=.

NOTA

Analoga motivazione sorregge la sentenza n.26983

Si riporta la motivazione:

Assume la ricorrente la violazione dell'art. 2 del d.lgs. 546/92, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c.: "il fatto che il contribuente si sia avvalso in modo non occasionale delle prestazioni di lavoro dipendente dimostrerebbe l'esistenza di un' autonoma organizzazione "La presenza di lavoro altrui non occasionale si avrebbe anche nel caso di lavoratore dipendente part-time che occasionalmente non è, ed integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione",

La censura è infondata. La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 156/2001, 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; la Corte non ha tuttavia indicato cosa si debba realmente intendere con la locuzione autonoma organizzazione" - presupposto impositivo degradato a questione di fallo rimessa alla verifica del giudice del merito -, nulla esprimendo sulla relazione che deve intercorrere con l'organizzatore e rinviando puramente alla nozione obbiettiva di un "coinvolgimento coordinato" di capitale o lavoro altrui da accertare di volta in volta nelle singole fattispecie. Questa Corte, già con la sentenza n. 3678 del 2007 affermò "legittima l'imposizione solo a cospetto di 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"; precisando : " Circa l'individuazione degli elementi destinati ad assumere in concreto rilevanza nella definizione del contesto organizzativo aifini dell'imposizione IRA!', essi andranno per lo più rinvenuti in negativo escludendosi il requisito occorrente a far scattare la soggettività passiva di imposta quando il risultato economico trovi ragione esclusivamente nella auto-organizzazione dei professionista o comunque l'organizzazione da lui predisposta abbia incidenza marginale e non richieda necessità di coordinamento"; e concludendo che "laddove non sia segnalata la presenza di dipendenti e/o collaboratori o l'impiego di beni strumentali al di là di quelli indispensabili alla professione e di normale corredo del lavoratore autonomo, potrà essere ricavato dalla Commissione adita un quadro affidabile di esercizio della professione che - secondo una valutazione di natura non soltanto logica ma anche socio- economica - induca a riscontrare l'assenza di una "organizzazione produttiva" tassabile ai fini IRAP.

Più recentemente, conformemente alla sent. n.15754/2008, si è affermato (sent n. 19769/2013) che è il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva ed integra il professionista... ad essere interessato dall'imposizione che colpisce l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività auto organizzata del solo lavoro personale".

Circostanze significative della presenza di un'autonoma organizzazione, secondo alcune pronunce della Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (sentt. 12108 e 12111 del 26.5.09), sono state individuate nel mancato inserimento del contribuente in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse, nell' impiego beni strumentali eccedenti le quantità che, secondo l" id quod

plerumque accidit", costituiscono il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, nell' avvalersi, in modo non occasionale, di lavoro altrui.

Per quanto attiene la rilevanza della collaborazione di terzi, ai fini del riconoscimento della sussistenza di "autonoma organizzazione", il ricorso al lavoro altrui per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integrerebbe il presupposto dell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata (Sez. 5, Sent. 10151 del 28-04-12010). Decisioni di contenuto analogo sono state adottate con riferimento alla presenza di una segretaria part-time (Cass. 8265/2009, 29128/2011, 2610/2014, 7609/2014), di un inserviente (n. 17598/2011, 24050/2014) o di un dipendente in genere (14693/2009).

Secondo un diverso indirizzo giurisprudenziale la sola presenza un dipendente non costituirebbe fattore di per sè solo decisivo ed insuperabile per determinare il riconoscimento della "stabile organizzazione" (Sentenza n. 5009/2007, Sentenza n. 8170/2007). Con sentenza n. 22020/2013, si è in tal senso affermato che "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.. Vi sono.... ipotesi in cui la disponibilità di un dipendente (magari part time o con funzioni meramente esecutive) non accresce la capacità produttiva del professionista, non costituisce un fattore "impersonale ed aggiuntivo" alla produttività del contribuente. Tali considerazioni, riaffermate nella sentenza n. 22024/2013 e, più di recente, nelle ordinanze nn. 7153/2014, 6945/2014, 6940/2014, 6937/2014, 3755/2014, 958/2014, 955/2014, sono condivise dal collegio

Sent. n. 26970 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Iacobellis

Massima:

E' inadeguata la motivazione con cui il giudice di merito affermi la soggezione ad IRAP di un professionista con la proposizione "il contribuente ha svolto, abitualmente la propria professione di consulente del lavoro, investendo capitali in beni strumentali sostenendo costi per personale dipendente e/o collaboratori e spese diverse non meglio specificate dotandosi di collaborazioni e personale dipendente, di consistenti strumenti..". Tali proposizioni evidenziano una obiettiva deficienza del criterio logico che ha condono il giudice di merito alla formazione del proprio convincimento, non rinvenendosi alcuna espressa contestazione o argomentazione sulle circostanze di fatto enunciate dal contribuente stesso.

Sent. n. 26999 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Conti

Massima:

L'automatica individuazione del requisito dell'autonoma organizzazione dall'esistenza di un dipendente per il professionista non è conforme ad una lettura costituzionale della disciplina fiscale; potendosi semmai giustificare la sua rilevanza solo quando l'attività del dipendente abbia dato luogo ad un qualche potenziamento della sua attività produttiva e sia essa stessa dimostrativa, unitamente ad altri elementi, dell'autonoma organizzazione (viene perciò rigettato il ricorso della Agenzia).

NOTA

Identiche sono le sentenze 27020, 27016, 27017.

Sent. n. 27000 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Conti

Massima:

È escluso che, ai fini della ricorrenza del presupposto dell'autonoma organizzazione del contribuente di cui all'art.2 d.lgs.n.446/97, assumano rilevanza i compensi corrisposti al commercialista non dipendente per la tenuta della contabilità. In quanto l'attività remunerata dal professionista per attività diversa da quella nella quale opera non può incidere sul requisito dell'autonoma organizzazione, semmai qualificandosi come necessaria alla gestione minimale di qualunque attività professionale, soprattutto se correlata alla tenuta della contabilità, per la quale è richiesto necessariamente un apporto tecnico in ragione delle responsabilità che sul professionista incombono anche dal punto di vista fiscale.

Non sussiste una motivazione apparente o nulla ove il giudice di appello esponga sia pure in maniera sintetica gli elementi idonei a escludere nel caso di specie che il requisito dell'autonoma organizzazione di cui all'art.2 d.lgs.n.446/97; affermando che gli elementi indicati dalla Agenzia erano di "importo molto limitato".

La riformulazione dell'art. 360, n. 5 c.p.c. - secondo cui è deducibile esclusivamente l'"omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti" - deve essere interpretata come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile in sede di legittimità è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante e attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile fra affermazioni inconciliabili, nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile; il nuovo testo del n. 5 dell'art. 360 introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che se esaminato avrebbe determinato un esito diverso della controversia); mentre l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie; parte ricorrente deve indicare - nel rigoroso rispetto delle previsioni di cui agli artt. 366, primo comma n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, c.p.c. - il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui ne risulti l'esistenza, il

"come" e il "quando" (nel quadro processuale) tale fatto sia stato oggetto di discussione tra le parti, e la "decisività" del fatto stesso.

Si tratta di un'affermazione conforme ai principi espressi da questa Corte —Cass.n.9814/2013-

Ord. n. 26994 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Perrino

Massima:

L'applicazione dell'irap deve trovare giustificazione in una specifica capacità contributiva del soggetto colpito, che coinvolge la capacità produttiva dell'obbligato se accresciuta e potenziata da una attività autonomamente organizzata, nel cui ambito assume rilievo anche la presenza di un solo dipendente -quale elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito-, senza che, di per sé, l'apporto del lavoro altrui induca ad affermare il requisito di cui all'art. 2 d.leg. a 446 del 1997, spettando tale apprezzamento al giudice di merito; in particolare, il ricorso al lavoro altrui corrisponde ad un fatto-indice, ossia ad uno dei criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque appartiene al giudice di merito: la stessa Corte costituzionale, con la sentenza n. 156/01, ha chiarito che l'accertamento degli elementi di organizzazione "in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto".

NOTA

Identica è la sentenza 27004

Sent. n. 26996 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Perrino

Massima:

L"auto-organizzazione" del professionista (nel caso di specie medico pediatra convenzionato con il SSN,, intesa come autonomia ed indipendenza nell'esercizio della attività rispetto ai terzi, è sì un elemento

essenziale per la sottoposizione ad IRAP, ma non è sufficiente, essendo altresì necessario un elemento organizzativo esterno, basato sulle esistenza di beni strumentali, ricorso a lavoro altrui ed apporto di capitale, anche in via tra loro alternativa. L'applicazione dell'imposta deve dunque trovare giustificazione in una specifica capacità contributiva del soggetto colpito, che coinvolge la capacità produttiva dell'obbligato se accresciuta e potenziata da una attività autonomamente organizzata, nel cui ambito assume rilievo anche la presenza di un solo dipendente -quale elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito-, ma senza che di per sé l'apporto del lavoro altrui induca ad 'affermare il requisito di cui all'art. 2 d.leg. n. 446 del 1997, spettando tale apprezzamento al giudice di merito. In particolare, il ricorso al lavoro altrui corrisponde ad un fatto-indice, ossia ad uno dei criteri empirici volti ad orientare un accertamento in fatto che comunque appartiene al giudice di merito: la stessa Corte costituzionale, con la sentenza n. 156/01, ha chiarito che l'accertamento degli elementi di organizzazione "in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto" (viene perciò rigettato il ricorso della Agenzia avverso la sentenza di merito che aveva specificato che l'attività della dipendente era stata impiegata «...per la gestione minimale dell'ambulatorio medico»).

Ord. n. 26991 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Cosentino

Massima:

L'apporto fornito all'attività di un professionista dall'utilizzo di prestazioni segretariali non costituisce 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 perciò 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 (pronuncia relativa ad un medico di medicina generale convenzionato con il servizio Sanitario Nazionale)

NOTA

Si riporta per intero la parte centrale della motivazione:

in tema di IRAP, l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diversa dall'impresa commerciale costituisce, secondo l'interpretazione costituzionalmente orientata fornita dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 156 del 2001, presupposto dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività autonomamente organizzata. Il significato della nozione di autonoma organizzazione - introdotta nella disciplina dell'IRAP dalla modifica dell'articolo 2 D.Lgs. 446/97 recata dall'articolo 1 D.Lgs. 137/98 - è stata individuata dalla Sezione Tributaria di questa Corte, a partire dalle sentenze n. 3672, 3673, 3674, 3675, 36736, 73677, 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 conviene qui riportare quelle più significative:

- "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" (sent. 3672/07);

"un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall'aggregazione di beni strumentali alo di lavoro altrui" (sent. 3673/07);

- "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" (sent. 3675/07);

- "uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità" "ovverosia un quidpluris 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" (sent. 3676/07);

"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. "(3678/07);

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 Sezione Tributaria, confermate anche dalle Sezioni Unite (sentt. 12108 e 12111 del 26.5.09), nel fatto che il contribuente non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse (sia, cioè, il responsabile dell'organizzazione) e nel fatto che il contribuente 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, o, alternativamente, si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui.

Nelle citate sentenze del 16 febbraio 2007 si è peraltro 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.

Così sintetizzati gli approdi ermeneutici raggiunti da questa Corte, può osservarsi che - mentre la definizione astratta della nozione normativa di autonoma organizzazione costituisce il risultato dell'individuazione del significato precettivo dell' articolo 2 D.Lgs. 446/97 offerto dalla Corte nell'esercizio della propria funzione nomofilattica - 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 n. 156/01, 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 prescindendo 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 C. cost. n. 156/01, laddove si evidenzia che la stessa "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, deve aggiungersi, deve essere

condotta alla stregua del medesimo criterio già formalizzato dalla Corte con riferimento all'impiego 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 l'id quod plerumque accidit, per lo svolgimento di una determinate 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 al numero 5 dell'articolo 360 cpc - di natura non soltanto logica, ma anche socio-economica, secondo il comune sentire, del quale, come persuasivamente sottolineato nella motivazione di Cass. n. 3677/07, proprio il giudice di merito è portatore ed interprete.

Sent. n. 26988 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Caracciolo

Massima:

Con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 la Corte Costituzionale ha posto in chiara evidenza che la dizione legislativa "autonomamente organizzata", se individua immediatamente il presupposto applicativo del tributo, non fornisce d'altro canto alcuna indicazione in ordine alla concreta consistenza di questo presupposto e cioè non consente di direttamente identificare gli elementi fattuali minimi del presupposto in questione, sia in riferimento al numero dei dipendenti sia in riferimento alla consistenza delle strutture utilizzate e del capitale investito. A questo proposito, la Corte delle Leggi individua un ambito di riserva per l'accertamento fattuale, apparendo impossibile desumere dal puro e semplice concetto normativamente fissato la consistenza materiale minima dell'organizzazione che costituisce condizione di imponibilità. Costituisce, perciò, che attività riservata all'apprezzamento del giudice del merito quella destinata alla traduzione nella concreta realtà fattuale dell'astratto concetto normativo di "autonoma organizzazione", non potendosi ricavare dall'attributo di "non occasionalità" dell'utilizzo del lavoro dipendente (che nella giurisprudenza di legittimità è usualmente valorizzato ai fini di connotare il presupposto impositivo) alcuna diretta valenza circa il diverso attributo della "rilevanza" dell'apporto di lavoro ai fini della distinzione della "autorganizzazione" rispetto alla "organizzazione autonoma" e cioè rispetto a quella capacità produttiva "aggiuntiva" (alla capacità produttiva del semplice lavoratore autonomo) che —per il fatto di derivare da fattori produttivi autonomi rispetto al prestatore d'opera- giustifica la sottoposizione a tassazione del reddito siccome integrante un profitto non necessariamente implicato dalla mera attività di lavoro autonomo.

Ai fini IRAP (che è imposta "reale" riferita al valore netto della produzione, in qualsiasi modo e con qualsiasi mezzo sia esso realizzato) non si appalesa sufficiente l'accertamento della mera esistenza di una organizzazione di fattori produttivi (che è l'antefatto dell'apprezzamento demandato al giudicante e che solo in ipotesi teoriche e di scuola risulta totalmente assente) ma risulta dirimente la qualificazione del rapporto che intercorre tra detti fattori produttivi, in termini tali che il contributo apportato all'incremento del valore netto della produzione da quelli aggiuntivi (rispetto alla prestazione d'opera intellettuale) sia connotato da "rilevanza" e non possa supporre che sia già stato oggetto di tassazione per imposizione diretta del reddito, in capo al datore di lavoro o al professionista che della prestazione sia l'esecutore diretto. Se così non fosse, resterebbe nei fatti negata e disattesa la richiamata pronuncia del Giudice delle leggi che ha riconosciuto la costituzionalità del complessivo impianto normativo dell'IRAP alla luce della duplice caratteristica della base imponibile di quest'ultima, differenziata rispetto al reddito da lavoro autonomo per il fatto di essere frutto dell'integrazione aggiuntiva di fattori produttivi ulteriori e contempo assimilata al regime dell'impresa dalla rilevanza non marginale che i predetti fattori produttivi aggiuntivi esercitano, una volta integrati nell'attività per effetto della capacità organizzativa del prestatore d'opera, capacità organizzativa che non ci sarebbe modo alcuno per apprezzare se detti fattori produttivi aggiuntivi non fossero appunto "rilevanti" e perciò di consistenza maggiore rispetto al "minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione". La verifica del requisito del superamento del "minimo indispensabile" (in altri termini

detto, se riferito alla componente lavoro: del "mero ausilio", non qualificante nell'ottica della organizzazione produttiva e perciò della massimizzazione del profitto) è appunto riservata all'analisi fattuale del giudice del merito, nell'ottica del requisito della "rilevanza" dei fattori aggiuntivi. Siffatta rilevanza non può essere stereotipa e riducibile ad un quoziente standardizzato, perché sono infinite le variabili che caratterizzano il rapporto tra i fattori produttivi, tanto più all'interno di una struttura essenziale ed asciutta quale normalmente si presta ad essere quella organizzata in ragione del nucleo della prestazione d'opera intellettuale. Non vi è quindi preclusione all'apprezzamento del giudice del merito —se congruamente motivato ed intrinsecamente logico- che sia volto a ritenere di mero ausilio l'apporto lavorativo altrui che non si trasformi in capacità produttiva aggiuntiva, nell'ottica della valutazione della sussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione (viene quindi rigettato il ricorso della agenzia avverso la sentenza di merito che aveva escluso l'applicazione dell'IRAP a carico di un medico convenzionato con il Servizio Sanitario Nazionale).

NOTA

Identiche sono le sentenze n. 26987, 26989 e n. 26985. Analoga motivazione sorregge la sentenza n. 26986 (di rigetto del ricorso del contribuente)

Si riporta per intero la parte centrale della motivazione:

5. I primo motivo di impugnazione.

Con il primo motivo d'impugnazione l'Agenzia ricorrente prospetta la violazione degli art.2 e 3 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e dell'art.2697 cod civ, per avere la CTh escluso l'esistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, nonostante fosse pacifico in causa che la parte contribuente si era avvalsa di un lavoratore dipendente (sia pure a tempo parziale) stabilmente ed ininterrottamente durante i periodi di imposta, aveva corrisposto compensi a terzi per prestazioni professionali ed avesse effettuato spese per l'acquisto di beni ammortizzabili e di altri beni nonchè per la locazione di immobili da considerarsi "importanti".

In tal modo la Commissione di appello aveva contraddetto l'orientamento di legittimità secondo cui integra il requisito dell'autonoma organizzazione la presenza di elementi anche modesti di organizzazione ed in specie l'essersi il professionista avvalso "in modo non occasionale di lavoro altrui", senza che possa avere influenza alcuna né il limitato coinvolgimento cronologico delle attività lavorative dipendenti né l'attribuzione al dipendente del semplice svolgimento di mere mansioni materiali.

Il motivo appare inammissibilmente proposto e da disattendersi.

Ai fini dell'esame della questione dedotta col motivo in rassegna, occorre muovere dal rilievo che con la sentenza n. 156 del 21 maggio 2001 la Corte Costituzionale ha affermato che: "è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione -il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto- risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".

In tal modo, la Corte delle Leggi ha posto in chiara evidenza che la dizione legislativa "autonomamente organizzata", se individua immediatamente il presupposto applicativo del tributo, non fornisce d'altro canto alcuna indicazione in ordine alla concreta consistenza di questo presupposto e cioè non consente di direttamente identificare gli elementi fattuali minimi del presupposto in questione, sia in riferimento al numero dei dipendenti sia in riferimento alla consistenza delle strutture utilizzate e del capitale investito. A questo proposito, la Corte delle Leggi correttamente individua un ambito di riserva per l'accertamento

fattuale, apparendo impossibile desumere dal puro e semplice concetto normativamente fissato la consistenza materiale minima dell'organizzazione che costituisce condizione di imponibilità.

Nel medesimo solco, anche questa Corte (si confrontino, tra le altre, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 3674 del 16/02/2007 e Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 4492 del 21/03/2012) ha costantemente evidenziato che:" in tema di IRAP, a norma del combinato disposto degli artt. 2, comma 1, primo periodo, e 3, comma 1, lett. e), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, l'esercizio delle attività di lavoro autonomo, di cui all'art. 49, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è escluso dall'applicazione dell'imposta soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata, secondo l'accertamento riservato al giudice di merito ed insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato".

Non par dubbio, perciò, che debba considerarsi attività riservata all'apprezzamento del giudice del merito quella destinata alla traduzione nella concreta realtà fattuale dell'astratto concetto normativo di "autonoma organizzazione", non potendosi ricavare dall'attributo di "non occasionalità" dell'utilizzo del lavoro dipendente (che nella giurisprudenza di legittimità è usualmente valorizzato ai fini di connotare il presupposto impositivo) alcuna diretta valenza circa il diverso attributo della "rilevanza" dell'apporto di lavoro ai fini della distinzione della "autorganizzazione" rispetto alla "organizzazione autonoma" e cioè rispetto a quella capacità produttiva "aggiuntiva" (alla capacità produttiva del semplice lavoratore autonomo) che —per il fatto di derivare da fattori produttivi autonomi rispetto al prestatore d'opera—giustifica la sottoposizione a tassazione del reddito siccome integrante un profitto non necessariamente implicato dalla mera attività di lavoro autonomo.

Ai fini IRAP (che è imposta "reale" riferita al valore netto della produzione, in qualsiasi modo e con qualsiasi mezzo sia esso realizzato) non si appalesa —invero-sufficiente l'accertamento della mera esistenza di una organizzazione di fattori produttivi (che è l'antefatto dell'apprezzamento demandato al giudice e che solo in ipotesi teoriche e di scuola risulta totalmente assente) ma risulta dirimente la qualificazione del rapporto che intercorre tra detti fattori produttivi, in termini tali che il contributo apportato all'incremento del valore netto della produzione da quelli aggiuntivi (rispetto alla prestazione d'opera intellettuale) sia connotato da "rilevanza" e non possa supporre che sia già stato oggetto di tassazione per imposizione diretta del reddito, in capo al datore di lavoro o al professionista che della prestazione sia l'esecutore diretto.

Se così non fosse, resterebbe nei fatti negata e disattesa la richiamata pronuncia del Giudice delle leggi che ha riconosciuto la costituzionalità del complessivo impianto normativo dell'IRAP alla luce della duplice caratteristica della base imponibile di quest'ultima, differenziata rispetto al reddito da lavoro autonomo per il fatto di essere frutto dell'integrazione aggiuntiva di fattori produttivi ulteriori e contempo assimilata al regime dell'impresa dalla rilevanza non marginale che i predetti fattori produttivi aggiuntivi esercitano, una volta integrati nell'attività per effetto della capacità organizzativa del prestatore d'opera, capacità organizzativa che non ci sarebbe modo alcuno per apprezzare se detti fattori produttivi aggiuntivi non fossero appunto "rilevanti" e perciò di consistenza maggiore rispetto al "minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione".

La verifica del requisito del superamento del "minimo indispensabile" (in altri termini detto, se riferito alla componente lavoro: del "mero ausilio", non qualificante nell'ottica della organizzazione produttiva e perciò della massimizzazione del profitto) è appunto riservata all'analisi fattuale del giudice del merito, nell'ottica del requisito della "rilevanza" dei fattori aggiuntivi. Siffatta rilevanza non può essere stereotipa e ridicibile ad un quoziente standardizzato, perché sono infinite le variabili che caratterizzano il rapporto tra i fattori produttivi, tanto più all'interno di una struttura essenziale ed asciutta quale normalmente si presta ad essere quella organizzata in ragione del nucleo della prestazione d'opera intellettuale.

E d'altronde, proprio con specifico riferimento alla specie di causa nella quale si tratta della rilevanza del fattore produttivo del tipo lavorativo, la sottrazione al giudice del merito della potestà di apprezzamento in ordine al superamento della soglia minima (con conseguente riduzione ad automatismo del rapporto di integrazione di siffatto fattore produttivo, in termini tali che la sua esistenza costituisca per ciò stesso presupposto di organizzazione autonoma) vanificherebbe il principio della rilevanza in concreto del presupposto dell'autonoma organizzazione che irragionevolmente finirebbe per essere riferito esclusivamente ai fattori produttivi materiali e non a quelli personali, senza che vi sia elemento normativo idoneo a consentire una siffatta distinzione.

Se da un canto vi è giurisprudenza di legittimità che ha adoperato distinte formule per qualificare la rilevanza dei diversi fattori produttivi ("impiego di beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione"; "avvalimento in modo non occasionale di lavoro altrui" - cfr., ex pluribus, la sentenza n. 3676 del 16 febbraio 2007), vi è pure copiosa giurisprudenza di questa Corte che accomuna nei requisiti le due distinte tipologie, rimarcando che: "si ha esercizio di attività autonomamente organizzata soggetta ad JRAP ai sensi del D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 2 quando l'attività abituale ed autonoma del contribuente dia luogo ad una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la capacità produttiva del contribuente stesso. Di guisa che l'imposta non risulta applicabile ove in concreto i mezzi personali e materiali di cui si sia avvalso il contribuente costituiscano un mero ausilio della sua attività personale, simile a quello di cui abitualmente dispongono anche soggetti esclusi dalla applicazione dell'IRAP (collaboratori continuativi, lavoratori dipendenti)" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8170 del 02.04.2007; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5010 del 05.03.2007; Cass. Sez. 6-5 Ordinanza n. 18472 del 4 luglio 2008; Cass. Sez. 6-5 Ordinanza n. 14304 del 08.08.2012 ed altre).

Quest'ultimo filone interpretativo sembra a questa Corte dotato di maggior pregio e suggestione, sicchè occorre senz'altro convalidarlo e dargli seguito ribadendo che non vi è preclusione all'apprezzamento del giudice del merito —se congruamente motivato ed intrinsecamente logico- che sia volto a ritenere di mero ausilio l'apporto lavorativo altrui che non si trasformi in capacità produttiva aggiuntiva, nell'ottica della valutazione della sussistenza del presupposto dell'autonoma organizzazione.

D'altronde, la pronuncia di Cass. Sezione V Sentenza n.14693 del 23.06.2009 che la parte ricorrente ha valorizzato ai fini di convalidare la propria tesi è addirittura confermativa dell'assunto che qui si predilige, essendovi semplicemente confermato che l'apprezzamento circa la rilevanza dei fattori produttivi, quello lavorativo compreso, è oggetto di riserva per l'apprezzamento del giudice del merito, per quanto —poi, nella specie di causa- il giudicante di merito avesse concluso per la sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, e perciò con pronuncia sfavorevole alla parte contribuente che ha trovato conferma in Cassazione.

Non resta che concludere per l'inammissibilità del motivo di impugnazione ora in rassegna, siccome concretamente volto ad ottenere dalla Corte la rinnovazione di un giudizio sul merito della lite normativamente riservato al giudice dei gradi di merito, cui esclusivamente compete apprezzare la sussistenza dei requisiti minimi del presupposto di imposta qui in argomento.

6. Il secondo motivo di impugnazione

Con il secondo motivo di impugnazione (centrato sul vizio della motivazione della sentenza impugnata) la parte ricorrente si duole per essere la decisione insufficientemente motivata, essendosi il giudicante limitato ad affermare (con argomenti apodittici) il difetto del presupposto impositivo, nonostante la risultanza pacifica in causa dei costi sostenuti per retribuzioni di lavoratori dipendenti e/o collaboratori autonomi nonché per spese per l'acquisto di beni mobili o ammortamenti e per la conduzione di beni immobili.

Anche detto secondo motivo appare inammissibilmente formulato.

La parte ricorrente infatti non ha identificato il fatto di cui sarebbe stato omesso l'esame da parte del giudice dell'appello, siccome prevede l'art.360 comma 1 n.5 nuova formula (a seguito delle modifiche introdotte dal D.L. n.8312012, nel vigore del quale la sentenza di appello è stata pubblicata), ma si è limitata a dolersi di omessa motivazione circa un fatto decisivo, prospettando —in concreto- che la motivazione della pronuncia di appello sarebbe "totalmente carente" sui "profili" concernenti la consistenza delle spese valorizzate come indici della autonoma organizzazione.

Senonchè, anche di recente le sezioni unite di questa Corte hanno esplicitato che "La riformulazione dell'art. 360, n. 5, c.p.c. deve essere interpretata come riduzione al minimo costituzionale del sindacato sulla motivazione in sede di giudizio di legittimità. Il nuovo testo dell'art. dell'art. 360, n. 5, c.p.c. introduce nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo. L'omesso esame di elementi istruttori non integra di per

sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie".

Nella specie di causa non è chi non veda, alla luce del principio dianzi esposto, che il giudicante ha debitamente, e per quanto succintamente, preso in esame il fatto storico della "autonoma organizzazione" (siccome presupposto dell'applicazione dell'imposta), sicché non resta che concludere che sono estranee all'ambito del vizio deducibile in questa sede le doglianze relative all'omessa motivazione circa gli elementi istruttori ritenuti dalla parte ricorrente utili ai fini della prova del fatto di cui si è detto.

Sent. n. 26990 del 19 dicembre 2014

(emessa il 4 dicembre 2014) della Corte Cass., Sez. VI Trib. - Pres. Cicala Rel. Caracciolo

Massima:

Con orientamento costante la Corte di legittimità ha affermato che il rapporto con il SSN del medico convenzionato è un rapporto di lavoro autonomo parasubordinato; con la conseguenza che i relativi proventi non sono automaticamente sottratti alla applicazione dell'IRAP, ed il giudice deve procedere all'accertamento dell'esistenza dell'autonomia, secondo i principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza costituzionale e dalla Corte di cassazione. Infatti anche nel caso di specie la valutazione circa la sussistenza del presupposto di imposta va effettuata in concreto e senza che detto esame possa considerarsi pregiudicato dai vincoli imposti per convenzione nazionale alla facoltà di libera organizzazione del professionista, il quale permane comunque "responsabile dell'organizzazione" e non finisce per essere inserito "in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse" per il solo fatto dei predetti vincoli (viene perciò accolto il ricorso della Agenzia e la controversia viene rinviata al giudice di merito)

NOTA

Identica è la sentenza n. 26984