

RELAZIONE:

Dott. Ennio Attilio SEPE

## L'IRAP: GLI ULTIMI ORIENTAMENTI

### INTRODUZIONE

L'IRAP, entrata in vigore il 1° gennaio 1998, costituisce il principale tributo locale. E' stata introdotta con D.Lgs. 446/97 per procurare alle regioni un gettito adeguato di risorse economiche in una prospettiva di potenziamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali al fine anche di una maggiore responsabilizzazione dei corrispondenti livelli di governo nella gestione della spesa pubblica. E' servita, oltre che a procurare il finanziamento alle funzioni trasferite (in particolare, alla spesa sanitaria), a sostituire un complesso di entrate (quali ILOR, imposta sul patrimonio netto delle imprese, ICIAP, tasse di concessione comunali e, soprattutto, contributi sanitari) costituente un sistema scarsamente razionale.

In una prima fase, fino alla riforma degli anni '70, il finanziamento degli enti locali è stato caratterizzato da un sistema misto, con tributi ed entrate proprie e finanziamenti dello Stato.

In una seconda fase, la riforma degli anni '70, ispirata al principio dell'unificazione finanziaria, ha operato una forte centralizzazione del prelievo, disponendosi l'abolizione di numerosi tributi locali (imposta di famiglia, imposta di consumo, imposta sul valore locativo ecc.) e la loro sostituzione con trasferimenti erariali, finanziando fondi speciali.

A partire dal '92 la profonda crisi economica, la contestazione dei poteri centrali e l'aspirazione di una maggiore autonomia a fini generali rendono improcrastinabile una inversione di tendenza, ponendosi l'esigenza per il legislatore di limitare il flusso incontrollato di denaro dallo Stato agli enti locali, assicurando a questi autonome entrate a carattere tributario.

Si apre il dibattito sull'introduzione del federalismo fiscale, concetto autonomo che può prescindere dal federalismo politico e che riguarda una diversa struttura dei rapporti fra Stato centrale ed enti decentrati.

In questo quadro, fondamentale appare il potenziamento della finanza locale con tributi propri in luogo della compartecipazione a tributi erariali, per stimolare in tal modo i governi regionali al controllo delle spese e ad un più oculato uso delle risorse.

Tale è il clima politico-sociale da cui nasce il decreto istitutivo dell'IRAP.

Tuttavia, inizialmente, non essendo stata qualificata "tributo proprio della regione" né essendo stata oggetto di legislazione concorrente, è stata ritenuta tributo dello Stato, come statuito dalla Corte costituzionale con sentenza 2003/296.

Ad attribuirle la natura di "tributo proprio della regione" ha provveduto la L. n. 244 del 2007, che ha previsto la sua istituzione con legge regionale, a decorrere dal 1° gennaio 2009, pur se l'autonomia delle regioni risulta abbastanza contenuta sul piano delle norme sostanziali, essendo limitata alla determinazione dell'aliquota ed alla

previsione di detrazioni, deduzioni e speciali agevolazioni, ferma la indeducibilità dalle imposte statali ed immodificabili le basi imponibili.

Tuttavia, in mancanza di emanazione delle leggi regionali, l'IRAP continua ad essere un tributo imposto, accertato ed esatto dallo Stato.

### COMPATIBILITA' CON LA VI DIRETTIVA CEE

La CTP di Cremona, con ordinanza 9 ottobre 2003, ebbe a sottoporre alla Corte di giustizia europea la questione pregiudiziale della compatibilità dell'IRAP con l'art. 33 della VI Direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla Direttiva 91/680, chiedendo in sostanza se l'art. 33 ostasse al mantenimento di un prelievo fiscale avente caratteristiche analoghe a quelle della nuova imposta.

Dopo un *iter* processuale alquanto tormentato, la Corte ha deciso, con sentenza in data 3 ottobre 2006, che un tale prelievo si distingue dall'imposta sul valore aggiunto in modo tale da non potere essere considerato un'imposta sulla cifra d'affari, ai sensi dell'art. 33, n. 1, della Direttiva, in quanto non deve essere considerato proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti, e non è stato concepito per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell'imposta sul valore aggiunto.

### CARATTERISTICHE ESSENZIALI DEL TRIBUTO

L'art. 1 del decreto delegato delinea i caratteri essenziali del tributo, così individuabili:

è un tributo **regionale**, in quanto imposta locale regionale applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ogni regione, cui in gran parte è riservato il gettito della stessa;

ha carattere **reale**, come espressamente evidenziato dalla norma, essendo il soggetto passivo del tributo colpito per la sua particolare relazione con l'attività oggetto di tassazione, con la conseguente irrilevanza delle condizioni economiche del soggetto tassato;

è **indeducibile** dalle imposte sul reddito.

La motivazione addotta a sostegno dell'impossibilità di utilizzare l'importo per abbattere le imposte sul reddito risiede nell'evitare che l'Erario consegua un minor gettito in conseguenza di aumenti di aliquota decisi a livello regionale.

Più volte questo carattere dell'IRAP è stato sottoposto all'esame della Corte costituzionale, la quale non si è mai pronunciata nel merito, rilevando la manifesta inammissibilità o infondatezza delle questioni sollevate. Da ultimo il Giudice delle leggi, con ordinanza n.232 del 2012, ha disposto la restituzione alla Commissioni tributarie rimettenti gli atti relativi ai giudizi riuniti di legittimità costituzionale, introdotti sollevando, con riferimento agli anni di imposta dal 2001 al 2007, questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, nella parte in cui prevede che l'IRAP non sia deducibile ai fini delle imposte sui redditi, anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 6 del decreto-legge 29

novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, in relazione agli articoli 3, 35 e 53 della Costituzione. Ha evidenziato che, successivamente alla proposizione delle questioni, il quadro normativo di riferimento è profondamente cambiato perché : a) è entrato in vigore l'art. 2 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che ha dettato norme in materia di “Agevolazioni fiscali riferite al costo del lavoro nonché per donne e giovani”, riguardanti anche il tributo in oggetto; b) l'art. 4, comma 12, del decreto-legge 2 marzo 2012, n.16 ha poi inserito il comma 1-quater nell'art. 2 del decreto-legge n.201 del 2011, prevedendo che: “In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dai commi da 2 a 4 dell'articolo 6 del citato decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo”. Essendo il suindicato *ius superveniens* intervenuto, anche retroattivamente, in materia di deducibilità dell'IRAP, con espresso riferimento alle disposizioni censurate, ha ritenuto che la modifica del combinato disposto delle tre disposizioni censurate imponeva la restituzione degli atti ai giudici rimettenti perché operassero una nuova valutazione della perdurante rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione, con l'occasione colmando ogni eventuale lacuna delle singole ordinanze di rimessione in ordine alla descrizione delle fattispecie oggetto dei giudizi *a quibus*, alla motivazione sulla rilevanza e sulla non manifesta infondatezza delle questioni e alla ricostruzione del quadro normativo.

#### PRESUPPOSTO E SOGGETTI PASSIVI DELL'IMPOSTA

L'art. 2, primo periodo, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, nel testo originario recitava: “**Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi**”.

Il D.Lgs. 10 aprile 1998 ha introdotto nell'art. 2 la specificazione secondo cui l'attività deve essere “**autonomamente organizzata**” (quando non sia riferibile a società ed enti). Tale inciso è stato dettato dallo scopo di inserire “un fattore di razionalità costituzionale nel sistema”, essendo stato il legislatore del '98 memore dell'intervento operato dal Giudice delle leggi in materia di ILOR, escludendo dall'applicazione di tale imposta i redditi di lavoro autonomo che non fossero assimilabili ai redditi d'impresa (sentenza n. 42/1980).

Proprio in virtù di detta previsione la Corte costituzionale, con sentenza n. 156 del 10 maggio 2001, ha ritenuto legittima l'IRAP in quanto non colpisce qualunque attività produttiva, ma solo quelle che siano “autonomamente organizzate”, sicché 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, escludendo, in contrasto con la dottrina prevalente, che il requisito dell'“autonomia” fosse sufficiente al fine di contrapporre le attività etero-organizzate (e, quindi, specificamente le attività svolte in regime di subordinazione o comunque necessariamente coordinate rispetto all'organizzazione altrui) da quelle auto-organizzate, le quali ultime sarebbero, per ciò solo, ricomprese nel presupposto dell'imposta. Secondo l'interpretazione adeguatrice della Consulta, il presupposto deve ritenersi integrato solo lì dove possa ritenersi sussistente un'organizzazione anche di altri fattori della produzione. Tale condizione, sempre secondo la Corte, si verifica *ex se* per l'attività d'impresa, mentre per l'attività di lavoro autonomo è affidato al giudice il compito di definire quando il contribuente disponga di una propria “autonoma organizzazione”, in modo da garantire un'applicazione ragionevole della norma.

Così individuato il presupposto dell'imposta, conseguenziale è l'individuazione dei soggetti passivi, tali non potendo essere che quelli cui l'attività viene imputata.

L'elenco che, quindi, è fatto nell'art. 3 è meramente semplificativo ed eventuali contrasti fra il centro di riferimento dell'attività secondo l'art. 2 e l'elencazione dell'art. 3 va risolta a favore del primo termine.

Sono comunque soggetti passivi dell'imposta, secondo la disposizione citata, **gli imprenditori individuali, gli esercenti arti e professioni, le società, gli enti non commerciali, gli enti non residenti, le amministrazioni pubbliche.**

Sono espressamente esclusi dal campo applicativo del tributo i fondi comuni d'investimento immobiliare, i fondi pensione, i GEIE (gruppi europei di interesse economico).

Il carattere reale dell'imposta determina un'estensione dell'area della soggettività passiva rispetto alle imposte personali, venendo in essa attratte le società di persone e le associazioni professionali, le amministrazione dello Stato, gli enti territoriali minori e le SICAV.

#### ATTIVITA' DI LAVORO AUTONOMO

Il problema interpretativo più importante che dottrina e giurisprudenza hanno dovuto affrontare nell'applicazione dell'imposta è stato quello di determinare i requisiti necessari per riconoscere l'esistenza dell'“autonoma organizzazione”.

Se una interpretazione di tale concetto come auto-organizzazione razionale del lavoro comportava una ingiustificata sperequazione ai danni dei lavoratori autonomi, ad opposte disparità di trattamento dava luogo una interpretazione che ravvisasse l'“autonoma organizzazione” in una struttura capace di produrre di per sé sola reddito, prescindendo dall'apporto del professionista o del lavoratore autonomo, in quanto, nel caso di “professioni protette”, determinando il venir meno del professionista la cessazione dell'attività, sarebbero state sottratte all'applicazione dell'imposta quasi tutte le attività professionali e di lavoro autonomo.

Pertanto, nella scia della interpretazione data dal Giudice delle leggi, con la sentenza n. 156 del 2001, si è venuto consolidando a partire dall'anno 2007, come *ius receptum*, l'orientamento della S.C. 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**" (*ex multis*, Cass, 2007/3676; 2007/3678; 2007/3680).

Se l'assoggettamento ad imposizione dei soggetti esercenti arti o professioni indicati nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 1, postula che la attività abituale ed autonoma del professionista si avvalga di una organizzazione dotata di un minimo di autonomia che potenzi ed accresca la attività produttiva, non è invece necessario che la struttura organizzata sia in grado di funzionare in assenza del titolare, ne' assume alcun rilievo, ai fini della esclusione di tale presupposto, la circostanza che l'apporto del titolare sia insostituibile per ragioni giuridiche o perché la clientela si rivolga alla struttura in considerazione delle sue particolari capacità. (v. Cass. n. 5001 del 2007; Cass. n. 3677/2007).

Essendosi, dunque, risolta soltanto dal 2007 l'incertezza interpretativa circa i requisiti che integrano l'"autonoma organizzazione", il Giudice di legittimità ha ritenuto che per il periodo precedente possa operare, in tema di sanzioni amministrative per violazioni della norma tributaria, l'esimente della **incertezza normativa oggettiva** prevista dall'art. 10 L. n. 212/2000, 8 D.Lgs. n. 546/1992 (Cass. 2014/4394).

Tuttavia, in relazione al risultato interpretativo raggiunto, se spetta al giudice di merito valutare il **contesto organizzativo esterno "anche minimo"** derivante dall'impiego dei capitali e di lavoro altrui suscettibile di potenziare l'attività intellettuale del singolo (esaminando, ad esempio, i dati riportati nel quadro RE della dichiarazione dei redditi), non si è escluso dalla S.C. che la **presenza anche di un solo dipendente** possa non costituire indizio di stabile organizzazione. Tale presenza non costituisce un criterio legale di applicazione dell'imposta, ma - se mai - un sintomo dell'esistenza di una autonoma organizzazione da valutare nell'insieme di altri elementi

Anche in questo caso compete pur sempre all'organo giudiziario valutare se tale presenza costituisca "elemento potenziatore ed aggiuntivo ai fini della produzione del reddito", così da evitare che l'IRAP si risolva, inammissibilmente, in una mera tassa sui redditi di lavoro autonomo in quanto tali (Cass. 2013/22019, seguita da Cass., ord., 2014/10173 ).

Nell'ottica suindicata si è ritenuto che una **dipendente part-time addetta alla porta ed alla pulizia dello studio** non costituisca di per sé un elemento tale da concretizzare il presupposto di "autonoma organizzazione" (Cass., ord., 2008/18472), né questa è ravvisabile nell'**utilizzo di terzi solo per poche ore** (10) alla settimana (Cass., ord., 2012/14304) e tantomeno nella circostanza che nello studio professionale operassero solo dei **praticanti** (Cass., ord. 2014/2520).

Deve però osservarsi che costituisce orientamento assolutamente prevalente l'affermazione che 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 (Cass., ord., 2012/11892; 2011/26161; 2009/20001) e che l'assoggettabilità ad IRAP non è esclusa dal rilievo che la collaborazione sia *part-time* (Cass. 2010/21563; 2009/8265) o che il ricorso a lavoratori subordinati sia in qualche modo obbligato (Cass. 2009/16855), mentre è stata ritenuta manifestamente insufficiente la motivazione della sentenza impugnata, la quale non ha dato conto dell'apporto di un lavoratore, avente la qualifica di mero apprendista (Cass. 2012/22592).

Da ultimo è stato riaffermato dalla S.C. che **l'impegno non occasionale di lavoro altrui** (anche di un solo dipendente) **deve ritenersi di per sé integrativo del requisito dell'“autonoma organizzazione”**, non rilevando che la struttura posta a sostegno e potenziamento dell'attività professionale del contribuente sia fornita da personale dipendente o da un terzo in base ad un contratto di collaborazione (Cass.2014/9790). Proprio, in riferimento a quest'ultimo caso, è stato deciso che il ricorso al lavoro di terzi in base ad un contratto per la fornitura di tutti i necessari servizi (dalla telefonia al segretariato) in forma rilevante e non occasionale, ma continuativa, integra il presupposto previsto dall'art. 2, comma 1, del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (Cass.2010/10151).

E' giurisprudenza consolidata che **l'esercizio in forma associata di un'attività professionale**, sebbene senza dipendenti o collaboratori e, comunque, con beni strumentali di esiguo valore, è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di una autonoma organizzazione di strutture e mezzi, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e delle rispettive 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 e, conseguentemente, debba essere assoggettato all'IRAP, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dalla sola attività dei singoli associati (Cass, 2014/1575; 2009/24058; 2007/13570).

Al riguardo è opportuno ricordare che lo studio professionale associato anche se privo di personalità giuridica rientra a pieno titolo nel novero di quei fenomeni di aggregazione di interessi (quali le società personali, le associazioni non riconosciute, i condomini edilizi, i consorzi con attività esterna e i gruppi europei di interesse economico di cui anche i liberi professionisti possono essere membri) cui la legge attribuisce la capacità di porsi come autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici e che sono perciò dotati di capacità di stare in giudizio come tali, in persona dei loro componenti o di chi, comunque, ne abbia la legale rappresentanza secondo il paradigma indicato dall'art. 36 cod. civ. (fermo restando che il suddetto studio professionale associato non può legittimamente sostituirsi ai singoli professionisti nei rapporti con la clientela, ove si tratti di prestazioni per l'espletamento delle quali la legge richiede particolari titoli di abilitazione di cui soltanto il singolo può essere in possesso) (Cass. 2010/17683).

## CASI PARTICOLARI DI INAPPLICABILITA' DELL'IRAP

Si è posto il problema se possa considerarsi “minima” l’organizzazione richiesta ai **medici di medicina generale convenzionati con il Servizio sanitario nazionale** per lo svolgimento del servizio. Per quanto attiene a tale attività medica è ormai *ius receptum* 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. 270, essendo obbligatoria ai fini dell’instaurazione e del mantenimento del rapporto convenzionale, non integra, di per sé, il requisito dell’autonoma organizzazione ai fini del presupposto impositivo IRAP” (Cass., ord., 2014/106; 20912/4934; 2010/10240). Sempre che il servizio sia prestato in assenza di personale dipendente (Cass. 2010/10240), anche se in Cass. 2013/22019 si afferma che la presenza di un dipendente *tout court* non induce senz’altro a ritenere l’esistenza del requisito di cui all’art. 2 del D.Lgs. n.446 del 1997. Decisione, quest’ultima, che suscita qualche perplessità alla luce della giurisprudenza assolutamente prevalente.

Nel caso di un lavoratore autonomo esercente abitualmente l’attività professionale di dottore commercialista, è sottratta all’assoggettabilità ad imposizione quella parte di **reddito** che abbia prodotto, senza utilizzare la propria “autonoma organizzazione”, **in qualità di presidente del consiglio di amministrazione** di una banca (Cass. 2007/10594) e, più in generale, dagli uffici di **amministratore, sindaco o revisore** di società, associazioni o altri enti con o senza personalità giuridica (Cass. 2010/19607). Ove, in presenza di “autonoma organizzazione”, ed espletando congiuntamente anche tali incarichi, svolga sostanzialmente un’attività unitaria e **non sia possibile scorporare le diverse categorie di compensi** eventualmente conseguiti e di verificare i presupposti impositivi per ciascuno dei settori in esame, non può essere esentato dall’imposizione (Cass.2012/3434).

La S.C. ha escluso la sussistenza di una “stabile organizzazione” di supporto all’attività del contribuente, medico di base del SSN nella **utilizzazione di due studi**, che costituisce soltanto uno strumento per il migliore (e più comodo per il pubblico) esercizio dell’attività professionale autonoma (Cass., ord.,2014/2967).

Pacificamente non è soggetto all’IRAP il **professionista che realizzi elevati guadagni** quando alla realizzazione di tali guadagni non concorra alcuna organizzazione o concorra una organizzazione ad essi non riconducibile. Così 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 (Cass., 2013/22019). Con riferimento a redditi professionali molto elevati denunciati da un primario di cardiologia, la S.C. ha statuito che tali redditi non costituiscono di per sé sintomo sufficiente della esistenza di un’“autonoma organizzazione”, in quanto può ben accadere che professionisti di

chiara fama svolgano la loro attività utilizzando strutture da altri predisposte (ad es., in cliniche private o con il regime dell'*intra moenia*) (Cass., ord., 2013/27032, che richiama le ord. 2012/9276 e 2012/9693).

Né rilevano, ai fini dell'IRAP, le **spese** sostenute dal professionista (avvocato), non per l'acquisto di beni strumentali, ma essenzialmente per **“spostamenti e viaggi anche all'estero”**, elementi questi inidonei ad individuare il presupposto impositivo dell'“autonoma organizzazione”, potendo essi anche ricollegarsi all'esercizio dell'attività professionale senza alcuna organizzazione di capitali e lavoro altrui (Cass., 2013/27213).

Anche l'attività di **presentatore televisivo**, senza l'impiego di beni strumentali minimi e l'utilizzo non occasionale di lavoro altrui, è sottratta ad imposizione (Cass.2007/3680).

### ATTIVITA' D'IMPRESA

La Corte costituzionale con la menzionata sentenza n. 156 del 2001, nell'escludere che la normativa istitutiva dell'IRAP parificasse l'esercizio di arti e professioni all'attività d'impresa, afferma:

che l'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva – identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta – né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro;

che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorchè svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui;

che lo svolgimento di un'attività professionale in assenza di elementi di organizzazione – il cui accertamento costituisce questione di mero fatto – determina, non la illegittimità, ma solo l'inapplicabilità dell'imposta, mancando il presupposto, rappresentato appunto dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi.

Si è posto tuttavia il problema se, in presenza di attività imprenditoriali, il soggetto che la esercita è sempre sottoposto ad IRAP, come sembrerebbe emergere dalla pronuncia del Giudice delle leggi, secondo cui nell'“impresa” l'elemento organizzativo sarebbe “connaturato” a differenza del “lavoro autonomo”, rispetto al quale è necessario un accertamento caso per caso dell'esistenza di un'“autonoma organizzazione”, ove si tratti di persona fisica che può svolgere le attività predette, sia come imprenditore individuale, sia come lavoratore autonomo, specie con riferimento all'esercizio delle attività ausiliarie previste dall'art. 2195 c.c.



Proprio con riferimento a tali attività, non sono mancate pronunce, secondo cui, integrando esse un'attività commerciale a norma del citato articolo, i relativi redditi vanno qualificati come redditi d'impresa, assoggettati comunque ad IRAP (Cass. 2007/7899).

E' tuttavia prevalso, con il suggello delle S.U (sent. nn.12108 e 12111 del 2009), l'orientamento per il quale deve riconoscersi che esiste tra il "territorio dell'impresa" e il "territorio del lavoro autonomo" un'area grigia, un'area mobile di confine, rappresentata dalle **attività ausiliarie di cui all'art. 2195 c.c.**, che, pur essendo ai fini dell'imposta sul reddito considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere svolte dal soggetto senza "organizzazione di capitali o lavoro altrui". Se, infatti, queste attività si considerassero ai fini IRAP "attività di impresa", l'imposta finirebbe per colpire una "base fittizia", un "fatto non reale". Non è invece la oggettiva natura dell'attività svolta ad essere alla base dell'imposta, ma il modo – autonoma organizzazione – in cui essa è svolta, ad essere la razionale giustificazione di una imposizione sul valore aggiunto prodotto, un *quid* che eccede il lavoro personale del soggetto agente ed implica appunto l'"organizzazione di capitali o lavoro altrui": se ciò non fosse, e il lavoro personale bastasse, l'IRAP, non solo non sarebbe vincolata ad un'"autonoma organizzazione", ma si trasformerebbe inevitabilmente in una sostanziale "imposta sul reddito".

Così, in presenza di attività ausiliarie, come quella dei **rappresentanti di commercio** senza deposito, degli **agenti di commercio**, degli **artigiani**, dei **procacciatori di affari** in campo assicurativo, si rende necessario, ai fini della soggezione all'IRAP, verificare se ricorrano o non i requisiti minimi dell'"autonoma organizzazione", onde evitare che la capacità contributiva correlata a tale imposta sia presunta indipendentemente da ogni fondamento di fatto.

Le S.U., proprio con riferimento alle figure dell'**agente di commercio** e del **promotore finanziario** hanno ravvisato, quali condizioni per l'applicabilità dell'imposta, l'impiego di beni strumentali eccedenti, secondo l'*id plerumque accidit* il minimo indispensabile e, in via cumulativa od anche alternativa, l'utilizzo in modo non occasionale di lavoro altrui. Cass. 2012/8120 ha ribadito che l'esercizio di attività di promotore finanziario, che a norma dell'art. 31 del D.Lgs. 24.2.1998, n.58 può essere svolta "in qualità di dipendente, agente o mandatario", laddove non si tratti di lavoro dipendente, esente da imposta, è escluso dall'applicazione dell'IRAP soltanto qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata. Analoga affermazione è stata ribadita dalla Corte, con ord. 2012/13095, per l'agente di commercio di cui all'art. 1, L. 9.5.1985, n. 204 e, con sent. 2013/26728, per il subagente assicurativo.

Anche l'esercizio dell'attività di piccolo imprenditore, ravvisabile nel **coltivatore diretto**, nel **tassista** o nell'**esercente attività di fornitura di software e di consulenza informatica**, è escluso dall'applicazione dell'imposta qualora si tratti di attività non autonomamente organizzata (Cass. 2010/21122; 2010/21123; ord., 2012/4490).

Con riferimento all'**impresa familiare** di cui all'art. 230 bis c.p.c., Cass. 2014/1537 ha ritenuto soggetto all'imposta l'imprenditore commerciale, titolare di un'impresa familiare esercitata con la collaborazione della di lui moglie, reputandosi integrato il presupposto impositivo dell'"autonoma organizzazione".

#### L'IRAP NELLA LEGGE-DELEGA n. 23 del 2014

Dal quadro della giurisprudenza formatasi in tema di assoggettabilità ad IRAP dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori, non sempre risulta chiaro quando debba ravvisarsi la esistenza di un'"autonoma organizzazione". Si pensi, ad esempio, ai casi, già esaminati, della presenza di un solo dipendente o di praticanti nello studio del professionista.

La esistenza di tali zone grigie ha indotto il legislatore delegante a conferire, con il comma 2 dell'art. 1, la delega al legislatore delegato – nell'ambito di una più generale rivisitazione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo – perché chiarisca "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" al tributo regionale.

Si tratta di un compito non facile, date le oscillazioni che specie nei tempi più recenti si sono registrate nella giurisprudenza della S.C. che, se non perverrà alla determinazione di requisiti sufficientemente precisi e predeterminati, rischia di suscitare un ulteriore diffuso contenzioso, aggravando il problema che si intendeva risolvere.

#### DOMANDA DI RIMBORSO

L'incertezza interpretativa che ha contraddistinto l'applicazione dell'IRAP nella valutazione dei requisiti che consentono di ritenere integrata l'"autonoma organizzazione", fino all'anno 2007, ha dato luogo, anche per puro tuziorismo, a pagamenti dell'imposta che, alla stregua della giurisprudenza che si è venuta consolidando, sono stati reputati indebiti. Ne è conseguita la promozione di una serie di azioni di rimborso.

Circa le regole da osservare nell'intraprendere tali giudizi, la giurisprudenza della S.C. ha statuito che, in tema di IRAP, l'istanza di rimborso dell'imposta, ritenuta illegittimamente versata, va presentata dal contribuente entro il **termine di decadenza (48 mesi dal 18 maggio 1999)**, previsto dall'art. 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, in quanto l'art. 25 del d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, istitutivo del tributo, stabilisce che, fino a quando non abbiano effetto eventuali leggi regionali, "per le attività di controllo e rettifica delle dichiarazioni, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia d'imposte sui redditi"; inoltre l'art. 30, nel disciplinare la riscossione dell'imposta dovuta, prevede che quest'ultima "è riscossa mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi" (comma 2) e che "la riscossione coattiva avviene

mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi" (comma 6) (Cass., ord., 2010/23882; sent., 2014/1576).

Premesso che, come affermato da Corte cost. 2001/156, il giudizio sul presupposto dell'imposta nel caso concreto è un giudizio di fatto, ove il **contribuente** azioni il diritto di ripetere quanto egli assume indebitamente pagato, su di lui incombe l'**onere di provare il fatto costitutivo del suo diritto**, vale a dire l'inesistenza dell'"autonoma organizzazione" (S.U. 2009/12108; 2009/12111).

Tale prova consisterà nella dimostrazione positiva delle modalità con le quali il contribuente svolge la sua attività tali da non integrare una stabile organizzazione.

Non sono ripetibili le somme versate a titolo di IRAP qualora sia stata presentata **domanda di condono fiscale** e con riferimento alla definizione automatica prevista dall'art. 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, in quanto l'istanza preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso per le annualità d'imposta definite in via agevolata, ivi compreso il rimborso di imposte asseritamente inapplicabili per assenza del relativo presupposto: il condono, infatti, in quanto volto a definire "transattivamente" la controversia in ordine all'esistenza di tale presupposto, pone il contribuente di fronte ad una libera scelta tra trattamenti distinti e che non si intersecano tra loro, ovvero sia coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo se del caso il rimborso delle somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata, ma senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto in via ordinaria (Cass. 2007/3682; 2008/17142; ord., 2012/1967).

### RICORSI COLLETTIVI E CUMULATIVI

Dato il gran numero di ricorsi che in materia di IRAP hanno sollevato identiche questioni, specie in relazione alla esistenza della autonoma organizzazione, si è posto il problema della proponibilità del ricorso cumulativo (unico ricorso avverso più atti impositivi), collettivo (più contribuenti avverso un unico atto) e collettivo-cumulativo (più contribuenti contro atti diversi).

In un primo tempo non è stata ritenuta ammissibile la proposizione di un ricorso collettivo (proposto da più parti) e cumulativo (proposto nei confronti di più atti impugnabili) da parte di una pluralità di contribuenti titolari di distinti rapporti giuridici d'imposta, ancorchè gli stessi muovessero identiche contestazioni, in quanto in tale giudizio, la natura precipuamente impugnatoria, la necessità di uno specifico e concreto nesso tra l'atto impositivo che forma oggetto del ricorso e la contestazione del ricorrente, così come richiesto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, imponevano, indefettibilmente, che tra le cause intercorressero questioni comuni non solo in diritto ma anche in fatto e che esse non fossero soltanto uguali in astratto ma attenessero altresì ad un identico fatto storico da cui fossero determinate le impugnazioni dei contribuenti con la conseguente virtuale possibilità di un contrasto di giudicati in caso di decisione non unitaria (Cass.2010/10578)

Successivamente, *re melius perpensa*, la S.C. ha riconosciuto l'**ammissibilità di un ricorso cumulativo-collettivo**, così argomentando: nel processo tributario, non

prevedendo il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, alcuna disposizione in ordine al cumulo dei ricorsi, e rinviando il suo art. 1, secondo comma, alle norme del codice di procedura civile per quanto da esso non disposto e nei limiti della loro compatibilità con le sue norme, deve ritenersi applicabile l'art. 103 cod. proc. civ., in tema di litisconsorzio facoltativo, conseguendone l'ammissibilità della proposizione di un ricorso congiunto da parte di più soggetti, anche se in relazione (nel caso di specie) a distinte cartelle di pagamento, ove abbia ad oggetto **identiche questioni dalla cui soluzione dipenda la decisione della causa**; né sono apparse ostative alla soluzione adottata le eventuali circostanze fattuali che potrebbero, parzialmente, diversificare le posizioni dei singoli ricorrenti, soccorrendo, in tal caso, e nella ricorrenza dei presupposti di legge, la separazione delle cause espressamente prevista dall'art. 103 c.p.c. (Cass. 2013/4490).

#### LITISCONSORZIO TRA SOCIETÀ DI PERSONE E SOCI

Si è posto il problema di quali implicazioni comporta sul piano processuale, con riguardo al contraddittorio, l'accertamento IRAP in capo a società di persone.

Si è rilevato agevolmente che la determinazione della base imponibile dell'IRAP per la società di persone è il risultato della differenza tra ricavi e costi, allo stesso modo della base imponibile dell'imposta a carico dei soci, per cui l'accrescimento di quella differenza per effetto dell'imputazione di maggiori ricavi derivanti da incassi non contabilizzati, che legittima una maggiore pretesa a carico della società, ha un'immediata diretta conseguenza sulla pretesa tributaria relativa all'imposta a carico dei soci.

Questo fondamentale collegamento tra la pretesa tributaria ai fini IRAP nei confronti della società, in ragione dei maggiori ricavi, e la pretesa tributaria ai fini IRPEF nei confronti dei soci, in ragione di maggiori utili distribuiti, "giustifica sul piano razionale e dell'intrinseca ragionevolezza", il **litisconsorzio necessario** tra società e soci. Una situazione non dissimile da quanto accadeva con riferimento all'ILOR, imposta anch'essa (diversa dall'IRPEF) e non puramente reddituale, ma pensata per tassare un *quid pluris* ipotizzato come "prodotto" dell'impiego di capitale e lavoro nell'unità dell'organizzazione dell'impresa (Cass. 2012/10145).