

RELAZIONE:

Dott. Ennio Attilio SEPE

## **SVILUPPI DELLA GIURISPRUDENZA IN MATERIA DI IRAP GLI ULTIMI ARRESTI DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

### **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.

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 individuandoli:

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 è risieduta nell'evitare che l'Erario conseguisse un minore gettito in conseguenza di aumenti di aliquota decisi a livello regionale.

Tuttavia il legislatore per porre un argine ad una eventuale pronuncia sfavorevole della Corte costituzionale ha introdotto, con l'**art. 6 del D.L. 185/2008** (c.d. "*anticrisi*"), a partire dall'esercizio **2008**, la **deducibilità di una quota pari al 10% dell'IRAP** dalle imposte sui redditi. Detta quota è forfettariamente riferita al tributo regionale dovuto sugli interessi passivi e oneri assimilati (al netto degli interessi attivi e dei proventi assimilati) ovvero sulle spese per il personale dipendente e assimilato (al netto delle deduzioni di legge) ricomprese nel valore della produzione.

Dal **2012**, grazie all'**art. 2 del D.L. 201/2011** (decreto “*salva Italia*”) è stata resa possibile anche la **deducibilità analitica dell'IRAP** sul costo del personale dalle imposte sui redditi.

Da tale annualità i soggetti che determinano la base imponibile IRAP con le modalità di cui agli artt. 5, 5-bis, 6, 7, 8 del D.Lgs. n. 446/1997 devono tenere conto nella loro dichiarazione dei redditi oltre che di uno **sgravio forfettario** (al 10%) sugli interessi passivi, anche di uno **sgravio analitico** sulla componente del costo del lavoro.

L'art. 4, comma 12, del D.L. 16/2012 ha poi affidato ad un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di stabilire 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, era 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, il Giudice delle leggi, sulle questioni di legittimità costituzionalità a lui sottoposte circa l'indeducibilità dell'IRAP, 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 la ricostruzione del sopravvenuto quadro normativo (fra le altre, ordinanze n. 232 del 2012 e n. 56 del 2014).

#### PRESUPPOSTO E SOGGETTI PASSIVI DELL'IRAP

L'art. 2, primo periodo, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, 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, n. 137 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 della “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.

E' da rilevare che, in base al D.Lgs. n. 446/1997, ai fini della soggezione ad IRAP dei proventi di un lavoratore autonomo 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 (Cass. 2012/9692, ord. 2015/14878).

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.

#### BASE IMPONIBILE E ALIQUOTA IRAP

L'IRAP non colpisce le classiche grandezze economiche oggetto di imposizione fiscale ovvero reddito, patrimonio, consumo.

L'IRAP ha per oggetto una grandezza economica molto particolare che prende il nome di **valore della produzione netta** (art. 4 D.Lgs. 446/1997) e costituisce un *unicum* nel panorama europeo.

Il valore della produzione netta, in via generalissima, è rappresentato dal **valore aggiunto della produzione** – differenza tra voce A e voce B dello schema di conto economico obbligatorio previsto dal codice civile (art. 2425) – al netto degli ammortamenti.

E' una imposta che colpisce l'**impiego dei fattori produttivi** o, più esattamente, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate.

Le regole contabili e fiscali di determinazione della base imponibile variano a seconda dei soggetti passivi considerati.

L'**aliquota** IRAP attualmente in vigore (2017) è pari al **4,82%**, con facoltà delle regioni di variare l'aliquota base di un punto in aumento o in diminuzione.

Una diversa aliquota è prevista per una serie di soggetti passivi espressamente indicati (ad es., per banche ed altri intermediari finanziari l'aliquota è del 4,65%, per le amministrazioni pubbliche dell'8,50%).

### 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 della "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 la "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).

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 autonoma 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** alla settimana (Cass., ord., 2012/14304) e tantomeno nella circostanza che nello studio professionale operassero solo dei **praticanti** (Cass., ord. 2014/2520).

Nel solco di tale giurisprudenza, è intervenuta successivamente la sentenza delle **Sezioni unite** della Corte di Cassazione **n. 9451 del 2016**, la quale ha affermato che non è configurabile il presupposto impositivo dell’IRAP se il contribuente si avvale di un dipendente con mansioni esecutive: il requisito dell’**autonoma organizzazione ricorre** quando il contribuente si avvale “**in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive**”. Le mansioni non devono “concorrere” o “combinarsi” con l’attività esercitata dal contribuente, cioè non possono essere “professionali” bensì “meramente esecutive”. Il collaboratore non deve essere direttamente coinvolto nell’esecuzione delle prestazioni rese dal professionista ai clienti (ad es., il dipendente impiegato nella tenuta delle contabilità gestite dal commercialista). Ciò avviene in presenza di attività generiche, quali quelle di segreteria, di pulizia dei locali. Non rispetta il parametro quantitativo indicato dalle Sezioni unite circa l’impiego di una sola unità lavorativa con mansioni esecutive il medico che “si avvale di una segretaria e di un infermiere”, sia pure unitamente ad altri medici (Cass., ord., 2017/16374) od anche la collaborazione di due dipendenti part-time (Cass. 2016/24078)

L’utilizzo di lavoro altrui può integrare il presupposto impositivo anche in relazione all’**entità delle somme corrisposte ai collaboratori**. Così la S.C. ha ritenuto sussistere l’autonoma organizzazione se il professionista (nella specie, un geologo) eroga **elevati compensi a terzi** per prestazioni afferenti l’esercizio della propria attività, essendo appunto indifferente il mezzo giuridico utilizzato, vale a dire

il ricorso a lavoratori dipendenti oppure ad una società di servizi o ad una associazione professionale (Cass., ord., 2017/3502).

Con riferimento all'**esercizio in forma associata di un'attività professionale**, ritenuta 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, la giurisprudenza della S. C. ammetteva la possibilità per il contribuente di dimostrare che tale reddito derivasse dalla sola attività dei singoli associati (Cass, 2014/1575; 2009/24058; 2007/13570). Ma, a seguito di **Sez. unite nn. 7291 e 7371 del 2016**, l'esercizio di professioni **in forma societaria (anche di società semplice) o associata costituisce ex lege presupposto dell'IRAP**, "senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività".

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 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 S.s.n., 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., 2010/10240; 2012/4934; 2014/106).

Riguardo al personale dipendente la sentenza delle **Sezioni unite 2016/9541** ha fugato ogni dubbio, nel senso che la presenza di un dipendente *tout court*, addetto a mansioni meramente esecutive non induce a ritenere l'esistenza del requisito di cui all'art. 2 del D.Lgs. n.446 del 1997, dovendo il giudice del merito accertare, in concreto, i presupposti della fattispecie impositiva, in considerazione non soltanto della eventuale eccedenza, rispetto al minimo indispensabile per l'esercizio della professione, della dotazione dei mezzi strumentali a disposizione del professionista, ma altresì delle specifiche modalità qualitative e quantitative delle prestazioni lavorative di cui egli si avvale (Cass., ord., 2015/1542), cioè se tali prestazioni lavorative rappresentino quel valore aggiunto idoneo ad accrescere la capacità produttiva del professionista (Cass., ord., 2014/26982).

Le **Sezioni unite 2016/7291** (da ultimo, Cass., ord. 2017/26645) avevano, in particolare, già precisato che la presenza di “**personale di segreteria o infermieristico comune**” è da considerare “la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare il servizio”.

Lo svolgimento dell'**attività di medicina di gruppo** da parte di professionisti convenzionati con il S.s.n. non comporta per presunzione assoluta l'esistenza di una “autonoma organizzazione”, perché non sembrano possano ravvisarsi tratti dell'associazione professionale, in quanto si tratta di “modalità organizzative del lavoro e di condivisione funzionale delle strutture di più professionisti per sviluppare e migliorare le potenzialità assistenziali di ciascuno di essi” (S.U. 2016/7291) Alla luce di tale decisione si ritiene che il tributo regionale vada escluso in presenza di un collaboratore esecutivo per ciascuno dei medici che svolgono l'attività di gruppo.

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).

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 incorporare 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).

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, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui;

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' però prevalso, con il suggello delle S.U. (sent. **n.12108 e n. 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 della "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.c., la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che la presenza di uno o più collaboratori rappresentasse di per sé elemento sufficiente per l'assoggettamento all'IRAP del titolare dell'impresa familiare. Così Cass. 2014/1537 ha reputato integrato il presupposto impositivo della "autonoma organizzazione" nel caso di collaborazione della di lui moglie. Cass. 2016/17429 ha più correttamente richiamato l'applicazione del principio affermato da **S.U. 2016/9451**, nel senso che il contribuente è soggetto ad IRAP solo se "si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive".

#### 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, oltre ai casi, già esaminati, della presenza di un solo dipendente o di praticanti nello studio del professionista, a quelli dei medici convenzionati con il Servizio sanitario nazionale che svolgono l'attività di medicina di gruppo con un collaboratore esecutivo per ciascuno di essi, della esistenza di una collaborazione costituita da due rapporti part-time (ritenuti fondanti dell'obbligo tributario da Cass. 2016/24078, ord. 2016/26293), pur suscettibile di essere considerati equivalenti ad uno a tempo pieno, della rilevanza o no dell'immobile adibito a studio ai fini del presupposto impositivo (esclusa da Cass., ord., 2010/23155 e 2012/24117, mentre Cass. 2015/8638 ha dato rilievo alle spese di ristrutturazione).

La esistenza di tali zone grigie ha indotto il legislatore delegante a conferire, con il comma 2 dell'art. 1, 1a 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.

Tuttavia, per tale aspetto, **la legge-delega è rimasta inattuata**, anche per la difficoltà del compito, date le oscillazioni che 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 intende risolvere.

#### ESIMENTE DELLA "INCERTEZZA NORMATIVA OBIETTIVA"

In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, può ravvisarsi l'incertezza normativa oggettiva, prevista dall'art. 10 L. n. 212/2000 e dall'art. 8

D.Lgs. n. 546/1992, che è causa di esenzione del contribuente da responsabilità quando la disciplina da applicare si articola in una pluralità di prescrizioni, il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso, per l'equivocità del loro contenuto, con conseguente insicurezza del risultato interpretativo ottenuto, riferibile non già ad un contribuente generico o professionalmente qualificato o all'Ufficio finanziario, bensì al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. 2014/4394).

Tale esimente ha trovato applicazione con riguardo alla questione relativa alla **rilevanza impositiva IRAP del reddito professionale**, che è stata oggetto di dibattito in dottrina e giurisprudenza e che solo a partire dal 2007 ha visto delinearsi l'orientamento giurisprudenziale sopra riportato con determinazione dei presupposti e dei limiti della imposizione fiscale. Pertanto nel periodo precedente è da ritenere che sussistesse una obiettiva incertezza in ordine al presupposto dell'attività "autonomamente organizzata" e segnatamente in merito al contenuto da dare ai termini "organizzazione" ed "autonomia".

Analoga valutazione può essere fatta circa la **rilevanza del reddito professionale per le attività svolte in forma associata** e nel caso di impiego di un collaboratore con funzioni esecutive, situazioni d'incertezza risolte soltanto con le sentenze delle Sezioni unite n. 2016/7291 e n. 2016/7371, nel senso della soggezione all'IRAP, con la conseguente possibilità di applicazione dell'esimente per gli anni anteriori al 2016.

Si pensi ai partecipanti ad una associazione professionale che avevano sostenuto l'assenza del requisito della "autonoma organizzazione" dimostrando di non essersi avvalsi reciprocamente della collaborazione e delle competenze professionali, nonché della sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze. Tale prova consentita dalla precedente giurisprudenza della S.C. è stata ritenuta superflua dalle suddette sentenze delle Sezioni unite allorché si tratti di società semplici, di società professionali, di associazioni professionali, "strutturalmente organizzate" per la forma nella quale l'attività è svolta e, quindi, soggette *ex lege* all'imposta regionale sulle attività produttive.

Altra questione suscettibile di richiamare l'applicazione dell'esimente è quella riguardante la possibilità di desumere l'impiego non occasionale di lavoro altrui dall'**erogazione di compensi a terzi**.

La Cassazione ha ritenuto che, qualora non risulta accertata la natura del rapporto, occorra fare riferimento all'entità degli emolumenti corrisposti. Appare, però problematico determinare l'ammontare di spesa da ritenersi idonea a costituire il presupposto impositivo. Nell'ordinanza della S.C. n. 3502 del 2017 è contenuto un generico riferimento alla erogazione di "**elevati compensi** a terzi per prestazioni afferenti l'esercizio della propria attività".

Analoga incertezza vige per la determinazione della **dotazione strumentale eccedente il minimo necessario** per lo svolgimento dell'attività svolta dal professionista o dal piccolo imprenditore. Non è compito della Corte fissarne dei

limiti numerici, né il legislatore, deputato a farlo, vi ha provveduto. In una bozza di provvedimento governativo di qualche anno fa (poi accantonata) il limite veniva fissato in 20mila euro di beni strumentali, senza considerare l'auto e beni inferiori a 516 euro, ma tenendo conto dei beni in locazione (anche finanziaria) e comodato. Non v'era menzione degli immobili, sul cui ruolo la giurisprudenza non è concorde.

### 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, che 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 della "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, ovverosia 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 sollevate identiche questioni, specie in relazione alla esistenza della autonoma organizzazione, si è sollevato 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, ancorché gli stessi muovessero identiche contestazioni, in quanto in tale giudizio, a 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; 2016/7940).

### 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. Pertanto, **essendo l'IRAP imputata per trasparenza ai soci**, ai sensi dell'art. 5 del D.P.R. n. 917 del 1986 si "giustifica sul piano razionale e dell'intrinseca ragionevolezza" il **litisconsorzio necessario tra società e soci** (S.U. **2012/10145**; **2017/13452**). 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.